



UNIVERSIDAD
DON VASCO, A.C.

UNIVERSIDAD DON VASCO, A. C.

INCORPORACIÓN No. 8727-08

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

ESCUELA DE CONTADURÍA

**Análisis de carga tributaria
del impuesto sobre la renta
entre Estados Unidos de
América con los Estados
Unidos Mexicanos aplicado a
un empaque de aguacate.**

Tesis

Que para obtener el título de:

Licenciada en Contaduría

Presenta:

Rosalba González Gatica

Asesor:

C.P. Ricardo Ramón Romero Pérez



Uruapan, Michoacán. 17 de septiembre de 2013



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

AGRADECIMIENTOS

A DÍOS

Por darme la vida, así mismo por estar presente en cada momento de ella.

A MIS PADRES

Por su gran esfuerzo y dedicación que pusieron en mí en todo momento para mi crecimiento profesional, por sus palabras de aliento y en general por su apoyo moral que pusieron en mí.

A MIS HERMANOS

Por sus consejos, por hacerme con ellos la vida más sencilla, y por su gran cariño y comprensión.

A MI ASESOR

El Contador Ricardo Ramón Romero Pérez, por dedicarme su tiempo y preparación, con lo cual he podido hacer de este trabajo una realidad, por sus conocimientos que compartió conmigo.

ÍNDICE

CAPÍTULO I. GENERALIDADES DE LAS CONTRIBUCIONES

1.1 Antecedentes de las contribuciones en México	6
1.2 Características de las contribuciones.....	11
1.3 Clasificación de las contribuciones.....	13
1.4 Jerarquización de las leyes fiscales	15
1.5 Impuestos.....	19
1.5.1 Tipos de impuestos.....	20
1.5.2 Elementos del impuesto	21
1.6 Nacimiento, exigibilidad y extinción del crédito fiscal	23
1.6.1 Nacimiento.....	23
1.6.2 Exigibilidad	24
1.6.3 Extinción del crédito fiscal	24

CAPÍTULO II. ORIGEN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

2.1 En los Estados Unidos Mexicanos	28
2.1.1 Fundamento legal.....	28
2.1.2 Evolución del impuesto sobre la renta.....	29
2.2 En los Estados Unidos de América	36
2.2.1 Fundamento legal.....	36
2.2.2 Evolución del impuesto.....	37

CAPÍTULO III. ENTORNO ACTUAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

3.1 En México.....	44
3.1.1 Generalidades	44
3.1.2 Elementos del impuesto sobre la renta	45

3.1.3 Ingresos acumulables.....	48
3.1.4 Deducciones autorizadas	50
3.2 En estados Unidos de América	52
3.2.1 Generalidades	52
3.2.2 Elementos del impuesto sobre la renta	53
3.2.3 Ingresos acumulables.....	54
3.2.4 Deducciones autorizadas	54
CAPÍTULO IV. CASO PRÁCTICO	
4.1 Información general de la empresa	57
4.2 Estudio operacional de la empresa	59
4.3 Estudio comparativo del impuesto sobre la renta entre México y Estados Unidos	61
4.3.1 Los elementos del impuesto sobre la renta.....	62
4.3.2 Los regímenes fiscales.....	69
4.3.3 Las obligaciones fiscales de los dos sistemas tributarios.....	87
4.4 El convenio entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia del impuesto sobre la renta	92
CONCLUSIONES.....	103
BIBLIOGRAFÍA	105

INTRODUCCIÓN

OBJETIVO GENERAL:

Analizar las disposiciones fiscales en torno a las personas morales que establece la ley del impuesto sobre la renta, entre los países de Estados Unidos de América y los Estados Unidos Mexicanos.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS:

1. Describir el aspecto fiscal relativa a las personas morales, establecido en la ley del impuesto sobre la renta en los Estados Unidos de América y los Estados Unidos Mexicanos.
2. Identificar las obligaciones fiscales en cada uno de los países
3. Revisar los elementos de los impuestos de cada país, tales como el objeto, sujeto, base, tasa o tarifa y época de pago
4. Analizar y comparar las obligaciones fiscales y cálculos del impuesto sobre la renta entre los dos países.
5. Enlistar las principales ventajas de cada uno de los sistemas jurídicos, para las personas morales.

JUSTIFICACIÓN

De acuerdo a la problemática, se identifican y estudian las disposiciones fiscales relativo a las personas morales, con la plena intención de hacer un estudio minucioso y comparativo identificando todos los tramites, requisitos, obligaciones fiscales que se encuentran en las disposiciones fiscales vigentes.

Debido a que en la actualidad las empresas están en constante competencia conforme va transcurriendo el tiempo, esta situación me motiva a descubrir un mejor aspecto fiscal relativo a las personas morales con la finalidad de elegir la carga tributaria más favorable para la empresa en el país que más le acomode.

Así como también manifestar la información relativa a los antecedentes históricos del impuesto sobre la renta en México y de los Estados Unidos de América, identificado el fundamento constitucional que obliga a los mexicanos a pagar los impuestos en ambos países, siguiendo con una reseña histórica de cómo ha evolucionado el impuesto sobre la renta en los dos países, destacando que desde 1925 nace el impuesto antes referido hasta llegar en nuestro año actual en donde ha sufrido modificaciones importantes, no perdiendo la esencia consistente, en gravar la riqueza o los ingresos.

También se analiza la situación actual del impuesto sobre la renta en México y los Estados Unidos de América, describiendo las generalidades del impuesto, los elementos de los impuestos, logrando ubicar que si un impuesto no trae consigo ciertos elementos como el objeto, sujeto, base, tasa o tarifa y época de pago, no es obligatorio pagar el impuesto, dado que no cumple con los principios tributarios constitucionales, esto aplicable a los dos países sujetos a estudio.

Así mismo se introduce información referente a los elementos que interviene para determinar la base que sirve para pagar el impuesto, estos son; los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas, elementos indispensables conocer, porque de ello depende la cantidad de impuesto que debe pagar la persona moral o incluso el no pago dependiendo de la situación jurídica o de hecho en que se encuentre.

HIPÓTESIS

Con un análisis de carga tributaria del impuesto sobre la renta entre los países de los Estados Unidos de América con los Estados Unidos Mexicanos de las personas morales. Ocasiona que estas elijan la opción que más les beneficie en el país que más les convenga.

CAPÍTULO I

GENERALIDADES DE LAS CONTRIBUCIONES

En este capítulo de las generalidades de las contribuciones se da a conocer una breve reseña histórica de las contribuciones hasta la época contemporánea, donde se podrán identificar los matices de legalidad que estas adquieren con el tiempo hasta hoy en día, los cuales en la actualidad son las reglas básicas, conocidas como los principios constitucionales de la tributación, que resultan indispensables para que esta se pueda llevar a cabo; además se podrán conocer los tipos de contribuciones establecidas en la actualidad. Todo ello con la finalidad de obtener una comprensión básica de lo referente al aspecto tributario de nuestro país en México.

1.1 Antecedentes de las contribuciones en México.

PREHISTORIA

El origen de las contribuciones se da en el momento, en que el hombre decide vivir en sociedad, el poderoso se aprovecha de su posición para que el débil en la mayoría de los casos le aporte tributos, así como se puede decir que los tributos hacen su aparición en una manera anárquica.

En la antigüedad en el sentido religioso se hacía prácticamente imposible la defraudación de tributos ya que se consideraba que si alguien no cumplía con su deber de pagar, pesaría sobre las calamidades que iban desde enfermedades, demonios, hasta la muerte misma.

El fenómeno religioso no solo fue de trascendencia en las civilizaciones prehistóricas, posteriormente muchas culturas basaron el pago o rendimiento de un tributo a los que ellos idealizaban o consideraban sus dioses.

Así pues desde antes de la aparición de la civilización (entendiendo por esta como la organización social de nuestra conceptualización actual y moderna) han existido los tributos.

ROMA

Definitivamente, al referirnos a la cultura romana en el aspecto tributario, debemos hacer especial énfasis en reconocer, que es en esta cultura donde se sientan las bases para la regulación de la materia tributaria, que incluso siguen vigentes en nuestros días.

Es precisamente en roma donde surgen los términos tales como aerarium, tributum, fiscus, etc., que desde luego son la terminología fiscal empleada en la legislación nacional y las opiniones doctrinarias contemporáneas.

Durante el desarrollo de la cultura romana, no solo se sentaron las bases para el derecho tributario sino para el derecho en sí. Es también evidente que durante la vigencia en el imperio, no fue de la imposición más justa, sin embargo si la más acertada.

Los primeros controles, los órganos recaudadores, los primeros cuerpos jurídicos, incluso el primer censo de la historia (motivado por intereses tributarios) surgen en Roma.

En cuanto al pueblo romano dentro del campo tributario, como experiencias a las nuevas civilizaciones nos dejan las aportaciones de sus emperadores tales como Augusto, que en el tiempo que manejo los destinos del imperio estableció el impuesto del 1% sobre los negocios globales. Tito como emperador del Imperio Romano también decreta el cobro del impuesto por el uso de los urinarios públicos. Existían en este imperio desde una organización bien fundada en el campo tributario hasta la tiranía de sus emperadores como es el caso de Tito, con un impuesto humillante como el citado de los urinarios públicos.

EDAD MEDIA

En esta época el poderoso estaba representado por el señor feudal, rico por tener abundancia de propiedades, pero que requería de manos útiles para cultivar su tierra y sobre todo para proteger su integridad física del ataque vandálico de posibles agresores. En esta época el señor feudal establece sus condiciones para sus siervos los cuales están ante todo obligados a deberles respeto y agradecimiento, esto origina que la cuestión tributaria se vuelva anárquica, arbitraria e injusta ya que los siervos deberían de cumplir con dos tipos de obligaciones: Personales y Económicas.

Las primeras consistían en prestar servicio militar a favor del señor feudal, siendo esto obligación libre, pero finalmente se restringió a 40 días de servicio y el servicio solo tenía el deber de acompañarlo hasta determinada región.

En cuanto al segundo tipo de obligaciones aparece el tener que pagar las banalidades por usar el horno o el molino del señor feudal, contribuir con vino,

proporcionar granos, así como aportar los impuestos de la talla o pecho, el impuesto de la mano muerta, y el diezmo.

Otros tributos conocidos en esta época son: impuesto sobre la barba, impuestos de justicia, impuesto de peaje que consistía en pagar por transitar por los peligrosos y escasos caminos, impuesto de pontazgo mismo que consistía en pagar por pasar por los pocos puentes que existían en ese entonces.

MÉXICO. (ANTIGUO CONQUISTA Y COLONIA).

El pueblo Azteca determina la importancia de la recaudación de los tributos y por ello estableció un sistema a través de los Calpixques quienes eran identificados en la gran Tenochtitlan por portar en una mano una vara y un abanico. El pueblo Azteca marca la pauta para lo que en nuestros días se conoce como impuestos ordinarios y extraordinarios, pues ellos manejaban impuestos normales y los famosos impuestos de guerra o para celebridades religiosas.

Los tributos del pueblo Azteca fueron desarrollándose en especie y posteriormente canjeados por el tributo en dinero o en monedas con la llegada de los conquistadores Españoles.

La conquista marca el periodo de cambio entre la época prehispánica y la colonia el pago con moneda y metales se hace de mayor interés para los conquistadores, al ver un pueblo lleno de riqueza que deja a un lado sus creencias religiosas y de culto para convertirse en un pueblo interesado y materialista que como consecuencia traería la imposición de nuevos tributos.

En nuestro país han existido impuestos en una variedad insospechada como lo son:

Impuesto de ovedia: que consistía en el pago que hacían a prorrata que hacían los dueños de las mercancías que se transportaban en buques y que pagaban para los gastos de los buques reales que escoltaban a las naves que entraban o salían del puerto de Veracruz. Este llegó a manejarse hasta en un 4% del valor de las mercancías.

Impuesto de almirantazgo: era aquel impuesto que pagaban los barcos que llegaban a los puertos, por la carga y descarga de mercancías. El pago de este impuesto lo hacían los dueños de las mercancías y llegó a alcanzar el 15%.

Impuesto de lotería: mismo que alcanzó hasta un 14% sobre la venta total de dicha lotería.

El impuesto de Alcabala: que consistía en el pago por pasar mercancía de una provincia a otra.

Impuesto de caldos: era el mismo que se pagaba por la fabricación de vinos y aguardientes.

Impuesto de timbre: mismo que consistía en el pago amparado por estampillas que se adquirían ante las autoridades fiscales.

Impuesto sobre ingresos mercantiles: era aquel que era pagado por los comerciantes por el ejercicio de sus actividades el cual alcanza la tasa del 4% el cual desapareció al surgimiento del Impuesto al Valor Agregado.

1.2. Características de las contribuciones

Para poder entender lo que significa contribuciones, se debe partir de donde emana la obligatoriedad es decir; en el artículo 31, fracción IV, constitucional que establece la obligación de “Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”

Para analizar más profundamente y tener una mejor definición y comprensión de lo que son las contribuciones, de acuerdo a Adam Smith se van a descubrir a continuación las características de las mismas.

Su naturaleza es netamente personal.

De acuerdo a lo establecido en la constitución, que establece que es obligación de los mexicanos a contribuir para el gasto público, esto origina relaciones jurídicas cuyo contenido, facultades y obligaciones, vinculan a las personas y solo a ellas. De ninguna manera existen relaciones con las cosas, ya que estas, por ser propiedad de las personas, sirven como garantía en el cumplimiento de sus obligaciones. Así la obligación, que constituye un elemento de la relación jurídico-tributaria, es de naturaleza personal.

Son aportaciones pecuniarias.

Es indiscutible que se puede contribuir para con el Estado de muy diversas maneras, sin embargo, cuando se habla de que la aportación es para gastos, solo podremos pensar en que será de naturaleza pecuniaria, es decir en efectivo.

Su producto se debe destinar a cubrir los gastos públicos de los entes federal, estatal y/o municipal.

Esto es, que el producto de las contribuciones solamente se puede destinar para los gastos públicos y no para otro fin, excluyéndose la posibilidad de asignarlos a otros fines específicos dentro del gasto público, ya que el destino de las contribuciones debe estar apoyando siempre en una disposición legal.

La aportación deber ser proporcional y equitativa.

La aportación debe hacerse en proporción a la riqueza de la persona sobre la que va a incidir, en tanto, la equidad se origina de la aplicación de la ley en igualdad de condiciones a los que se encuentran en igualdad de circunstancias. Lo anterior significa que la aportación se va a aplicar en forma general a todos los que se encuentran en la misma situación tributaria y de acuerdo a la capacidad económica de los causantes, es decir, que los impuestos van a ser de acuerdo a la capacidad contributiva de los sujetos y a lo señalado en la ley.

Esta obligación se puede establecer solo mediante disposición legal.

El mandato constitucional establece la exigencia de que las contribuciones solamente se pueden imponer por medio de una ley. El acto legislativo es facultad del Congreso de la Unión, razón por la cual él y solo él podrá emitir leyes en sentido formal y material, es más, dentro del proceso legislativo, cuando se trata de leyes relativas a las contribuciones, se requiere que la cámara de origen sea precisamente la Cámara de Diputados, la cual, conforme a la Teoría Constitucional, es la representante de la población. Pero cuando se trate de situaciones de emergencia

que pongan en grave peligro la seguridad del país, el Ejecutivo podrá ejercer facultades legislativas emitiendo los llamados Decretos-ley, son formalmente decretos del Ejecutivo y materialmente normas jurídicas generales, impersonales y abstractas. (Flores, 1998:38)

De lo anterior se deduce que las contribuciones o tributos son aportaciones económicas que de acuerdo con la ley exige el Estado de manera proporcional y equitativa a los particulares sujetos a su potestad soberana, y que se destinan a cubrir el gasto público.

1.3. Clasificación de las contribuciones

De acuerdo al código fiscal de la federación en su artículo 2, a como puede observarse las contribuciones se clasifican en:

1. Impuestos.

Como definición legislativa se tiene en el art. 2, fracción I del código fiscal de la federación vigente que, impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas a las señaladas en las fracciones II, III, Y IV de este artículo. (Estas fracciones se refieren a aportaciones de seguridad social, Contribuciones de mejoras y derechos).

2. Aportaciones de seguridad social.

La ley de ingresos de la federación cataloga las contribuciones como tributos, refiriéndose a las aportaciones para el infonavit y las cuotas para el seguro social, conocidas como aportaciones de seguridad social, las cuales participan de la naturaleza tributaria. En las aportaciones de seguridad social el presupuesto será el beneficio recibido por el contribuyente como consecuencia del establecimiento de un servicio de seguridad social realizado por el Estado, o por haber sido sustituido por el mismo en una obligación de seguridad social.

Son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de Seguridad Social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

3. Contribuciones de mejoras.

De acuerdo con el código fiscal en su artículo 2º fracción III establece que las contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

4. Derechos.

El código fiscal de la federación en su artículo 2º fracción IV, define a los derechos como las contribuciones que se dan por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios del Estado.

1.4. Jerarquización de las leyes fiscales

Siendo obligación de todos los mexicanos contribuir al gasto público en nuestro país por medio de una dependencia del gobierno federal encargada de la obtención, manejo y aplicación de los recursos necesarios para el gasto público ahora conocida como la secretaria de hacienda y crédito público?. Se sigue la siguiente jerarquización de las normas:

PRELACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES	CONCEPTO
1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al mismo nivel que los Tratados Internacionales	La CPEUM; Mejor conocida como nuestra máxima Ley o Carta Magna de todos los mexicanos, integrada por 136

	<p>artículos que contienen las garantías, derechos y obligaciones, así como la estructura, función y competencia tanto por los individuos como de las Instituciones Públicas, así como su propia regulación y alcances.</p> <p>Los Tratados Internacionales; Son aquellos que son suscritos por el Presidente de la República y ratificados por el Senado de la república y que obligan al estado mexicano en los términos que en ellos se señalan.</p>
<p>2.Ley de Ingresos de la Federación</p>	<p>Instrumento jurídico que establece anualmente los ingresos del Gobierno Federal que deberán recaudarse por concepto de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos, emisión de bonos, préstamos, etc. (Los estados de la República Mexicana también establecen anualmente sus ingresos a</p>

	través de las leyes de ingresos locales).
3.Leyes impositivas	Es el conjunto de normas jurídicas abstractas e impersonales creadas por el poder legislativo.
4.Reglamentos de las leyes impositivas	Son emitidos por el poder ejecutivo y su finalidad es la de complementar las disposiciones contenidas en la Ley
5.Código Fiscal de la Federación	Ordenamiento jurídico de observancia federal que establece conceptos y procedimientos para la obtención de ingresos fiscales. Establece la forma en que se ejecutarán las resoluciones fiscales, los recursos administrativos, además de indicar el sistema que se deberá de seguir para resolver situaciones que se presenten ante el Tribunal Fiscal de la Federación. Regula además la aplicación de las leyes fiscales en caso de presentar alguna laguna o duplicidad en las mismas.

<p>6.Reglamento al Código Fiscal de la Federación</p>	<p>Son emitidos por el poder ejecutivo y su finalidad es la de complementar las disposiciones contenidas en la Ley</p>
<p>7.Resolución Miscelánea Fiscal</p>	<p>Es el conjunto de normas dictadas por el ejecutivo federal la cual se refiere a las diferentes materias del derecho fiscal federal y su finalidad es facilitar el cumplimiento de las leyes fiscales, así como generar derechos a los contribuyentes y de ninguna manera obligaciones</p>
<p>8.Derecho Federal Común</p>	<p>Conjunto de ramas del derecho que son aplicables a nivel federación.</p>
<p>9.Jurisprudencia</p>	<p>Es la interpretación de la Ley hecha por jueces, existen dos manera de formar jurisprudencia; 1.- Cuando existen casos repetidos en cinco casos consecutivos de manera ininterrumpida. 2.- Cuando existe contradicción de tesis; que se forma cuando dos tribunales diferentes sostienen tesis</p>

	diversas sobre la interpretación de un mismo precepto legal y la formula la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN)
--	---

Tabla 1. Jerarquía de las leyes fiscales en México

1.5. Impuestos

Los impuestos son uno de los elementos con los que cuenta el país para obtener sus ingresos y solo podrán ser cobradas las contribuciones que estén establecidas en una Ley vigente.

Los impuestos deben cumplir como hemos observado, ciertas características para ser obligaciones, si violan una de las características o principios antes mencionados pierden su validez.

Como definición doctrinal se entiende que los impuestos son las obligaciones de dar o de hacer, coactivamente impuesta por mandato de una ley o de un acto expresamente autorizado por esta a favor de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o un valor sellado y no constituyendo la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a un tercero de una obligación tributaria. (Garza, 1992:372)

Y también se entiende por impuesto “una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible.” (Flores, 1972:35)

1.5.1 Tipos de impuestos

“**Los impuestos directos** se aplican de forma directa a la riqueza de las personas, principalmente a sus ingresos o signos de riqueza como la propiedad de autos o casas. El impuesto directo más importante es el impuesto sobre la renta (ISR). Debe observarse que este impuesto es una extracción a los ingresos de las empresas y de los particulares.

En contrapartida, los **impuestos indirectos** afectan patrimonialmente a personas distintas del contribuyente (aquél que le paga al fisco). En otros términos, el contribuyente que enajena bienes o presta servicios, traslada la carga del impuesto a quienes los adquieren o reciben. Dentro de éstos se encuentran el impuesto al valor agregado”. (Flores, 1972:36)

Si bien la principal función de los impuestos es proveer de ingresos al gobierno, pueden tener también otras finalidades por su impacto en los precios de los productos. Por ejemplo, se pueden aplicar aranceles a las mercancías

importadas para proteger a los productores nacionales, o para disminuir el consumo de algún producto.

Cabe mencionar que en la presente investigación se hablara únicamente de los impuestos directos (Impuesto Sobre La Renta)

1.5.2. Elementos del impuesto

Es indudable que los elementos esenciales de las contribuciones son parte de los requisitos mínimos que establecen con mayor certeza los alcances que tiene cada uno de los tributos y, de igual manera, se precisa con mayor claridad el vínculo jurídico entre los sujetos.

a) Sujetos

Son todas aquellas personas, ya sean morales, físicas o hasta entidades jurídicas que encuadran dentro de la hipótesis normativa contemplada en ley. Deben estar indicados con precisión, de esa manera el vínculo jurídico que se establece entre el Estado y los particulares sujetos pasivos sirve para identificarlos sin que quepa duda sobre las obligaciones que les correspondan.

Por lo general se le da el carácter de **sujeto activo** a aquel que es el acreedor, en este caso resulta que es el Estado o cualquier otra institución que conforme a nuestra legislación se encuentre dotada de autonomía fiscal; las entidades que se encuentran con la prerrogativa para exigir y recaudar los tributos conforme a la Constitución son la federación, el distrito federal, las entidades federativas y los municipios. En el sentido opuesto se indica que el

sujeto pasivo lo componen los contribuyentes, es decir los obligados al pago de las contribuciones impuestas. (Flores, 1998:53)

b) Objeto

Cuando se habla de objeto del tributo, se está haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que se busca con la imposición.

La hipótesis normativa sirve para delimitar los parámetros de todo tributo, aunque este en si no sea el objeto del mismo, ya que este último es aquella situación real que se encuentra gravada y contemplada en la ley, es decir aquella actividad a la cual se consideró e impuso una carga tributaria.

c) Base

Es un elemento esencial que ayuda a obtener el quantum de la contribución, se configura a partir de aplicar todos aquellos métodos prescritos en la norma tributaria y denota la capacidad contributiva de pago de un contribuyente en particular, es decir, son todas aquellas operaciones que se encuentran en la ley tributaria que ayudan a definir la cantidad, al que se le aplicará la tasa correspondiente.

d) Tasa y Tarifa

A la **tasa** se le ha aceptado como un porcentaje fijo el cual es aplicado a la base para obtener la determinación exacta y líquida de un tributo. La **tarifa** sigue otra mecánica, por lo general se encuentra expresadas en lista de

rangos. Se han identificado cuatro tipos de tarifas: de derrama, fija, proporcional y progresiva.

e) Época de pago

Se refiere al periodo de tiempo que las leyes tributarias contemplan como término, para satisfacer el cumplimiento de la obligación tributaria generada.

1.6 Nacimiento, exigibilidad y extinción del crédito fiscal

Las obligaciones tributarias pasan por un proceso de nacimiento, exigibilidad y extinción, toda vez que como fenómenos jurídicos, no pueden permanecer por siempre en virtud de la necesidad de dar una certeza de su principio y fin. La extinción puede presentar diversos matices y formas por lo que haremos un análisis de ellas.

1.6.1 Nacimiento

Al momento de realizarse el supuesto jurídico de hecho y convertirse en un hecho generador es cuando nace la obligación tributaria. El nacimiento del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria, pues la determinación del crédito fiscal es un acto posterior al nacimiento de la obligación y consiste en la aplicación del método adoptado por la ley, es decir la obligación nace de una ley, pero su determinación requiere de la cuantificación.

No es necesaria la resolución de autoridad alguna, para que se genere el crédito, éste nace automáticamente, al realizarse la hipótesis legal.

Para que exista crédito fiscal es necesario que el sujeto pasivo de la obligación tributaria realice un acto o incurra en una omisión que se comprenda dentro de la situación jurídica que define la ley, esto es, se necesita que al mismo tiempo que exista un hecho, haya una norma legal que le sea aplicable, es decir, un hecho jurídico.

1.6.2 Exigibilidad

Una vez que la obligación se determina en cantidad líquida, y por tanto surge el crédito fiscal éste debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones fiscales.

La falta de pago o garantía de un crédito fiscal, en la fecha o dentro del plazo señalado por la ley, determina que se haga exigible mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

1.6.3 Formas de extinción de las contribuciones

Pago: consiste en la entrega de la prestación debida al fisco una vez que ha nacido la obligación tributaria.

Los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos, siempre que se trate de la misma contribución y antes de al adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

- Gastos de ejecución (notificadores)
- Recargos.

- Multas.
- Indemnizaciones por cheques sin fondos.

Compensación: cuando dos sujetos tienen simultáneamente, recíprocamente y por propio derecho los caracteres de acreedores y deudores extinguiéndose, la deuda hasta el límite menor.

Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor con las, que estén obligados a pagar por el adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambos deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios.

Acredita miento: Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración periódica podrán acreditar el importe de los estímulos fiscales a que tengan derecho contra las cantidades que están obligados a pagar, siempre que presenten aviso ante las autoridades competentes en materia de estímulos fiscales, y en su caso, cumplan con los demás requisitos formales que se establezcan en las disposiciones que otorguen los estímulos, inclusive el de presentar certificados de promoción fiscal o devolución del impuesto.

Condonación: acto de disponibilidad plena respecto de los derechos de parte de su titular al grado de implicar una renuncia a los mismos.

El ejecutivo federal, mediante resoluciones de carácter general podrá: Condonar o eximir total o parcialmente el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades cuando se

haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, así como de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Prescripción: liberación de obligaciones por no exigirse su cumplimiento. El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos.

El término para que se consuma la prescripción se interrumpe (es decir, se reinician los 5 años) con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto a la existencia del crédito.

Caducidad: consiste en la pérdida o extinción de las facultades de la autoridad, por el transcurso del tiempo al no haberse ejercido dentro del lapso prefijado y que está sujeta a suspensión.

Son dos las facultades que se extinguen con la caducidad, para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios y para imponer sanciones por infracciones en materia del entero de dichas contribuciones.

Cancelación: no exigir el pago de una obligación fiscal, cuando resulta incobrable o incosteable su requerimiento.

La cancelación de créditos fiscales en las cuentas públicas por incobrabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios no libera

de su pago, pues si un deudor deja de ser insolvente deberá cubrir su adeudo tributario.

Dación en pago: consiste en que una obligación queda extinguida cuando el acreedor recibe en pago una cosa diferente a la que se le debía, pero en igualdad de valor y porcentaje a la obligación original.

Ello ocurre cuando una vez embargados bienes suficientes mediante el procedimiento administrativo de ejecución, por el no pago oportuno en lugar de la almoneda de remate, la autoridad decide adquirir en propiedad esa clase de bienes en adjudicación como pago de finiquito de la obligación reclamada.

Revocación: extinción de los actos administrativos mediante una resolución que dicta la autoridad administrativa competente para dejarlos sin efecto, cuando en forma injustificada o ilegal se está requiriendo de pago de un tributo.

Se puede decir que con estas generalidades de las contribuciones en México se puede conocer más a fondo las mismas así como saber su origen, clasificación, características y con la jerarquía de leyes ordinaria saber quien está por arriba y quien debajo según corresponda.

CAPÍTULO II

ORIGEN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

En este capítulo se establece el origen y surgimiento del impuesto sobre la renta en México y su equivalente en Estados Unidos de América así como su fundamento legal y sus evoluciones con el transcurso del tiempo.

2.1. En los Estados Unidos Mexicanos

A continuación se da a conocer el origen y surgimiento del impuesto sobre la renta en México así como su fundamento legal y sus razones por las cuales es legalmente constitucional.

2.1.1. Fundamento legal

De alguna manera los ciudadanos tiene la idea que pagan impuestos, sin embargo, es complicado identificar las razones por las cuales deben pagarlos y más aún no ubican la ley que obliga al pago de los mismos, por lo que es indispensable plasmar en estos momentos el fundamento legal que regula, del pago del impuesto, así podemos establecer que lo encontramos en la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 31, fracción IV el cual establece que:

“Son obligaciones de los mexicanos el contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Así como la ley de ingresos de la federación como instrumento jurídico que

establece anualmente los ingresos del Gobierno Federal que deberán recaudarse por concepto de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos, aportaciones de seguridad social entre otros, establece obligación de todos los mexicanos personas físicas y morales al pago del impuesto sobre la renta.

2.1.2 Evolución del impuesto sobre la renta

Se mencionará de manera breve las diversas leyes del impuesto sobre la renta que han estado en vigor en México. La Ley del impuesto sobre la renta ha sufrido reformas a través de la historia fiscal mexicana y para comprender nuestra ley actual es importante saber cómo fue que ésta surgió y los cambios que ha tenido a través del tiempo hasta nuestros días. Los datos que a continuación se mencionan (de 1921 a 1991) fueron tomados del autor Calvo, Enrique, los cuales se citan textualmente.

Ley del Centenario del 20 de julio de 1921

El impuesto sobre la renta nace en México en 1921 con el Impuesto del Centenario. “El 20 de julio de 1921 se publicó un decreto promulgatorio de una ley que estableció un impuesto federal, extraordinario y pagadero por una sola vez, sobre los ingresos o ganancias particulares. No fue una Ley de carácter permanente; sólo tuvo un mes de vigencia. La ley se dividía en cuatro capítulos

denominados “Cédulas”: 1) Del ejercicio del comercio o de la industria, 2) Del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística o innominada, 3) Del trabajo a sueldo o salario, 4) De la colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendos. No existieron cédulas para la agricultura ni para la ganadería.

Ley del 21 de febrero de 1924 y su reglamento

El 21 de febrero de 1924, se promulgó la ley para la recaudación de los impuestos establecidos en la ley de ingresos vigente sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades y empresas. Esta ley no fue de carácter transitorio como fue la del centenario y marcó el inicio del “sistema cédular” de gravamen que rigió en nuestro país por aproximadamente cuarenta años. En contraste con la ley del centenario, esta ley no gravaba los ingresos brutos de las sociedades y empresas, para la determinación de la base gravable se permitía efectuar deducciones de los ingresos. Por eso esta Ley constituye el antecedente más remoto del impuesto sobre la renta ya que, además de que fue una Ley permanente, permitió gravar solamente la utilidad obtenida, que es la que produce el incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes, ese incremento es, propiamente, el signo de capacidad contributiva. El reglamento que se promulgó el mismo día que la Ley, establecía en sus diversos capítulos las clases de contribuyentes, indicaba la forma de elaborar las declaraciones y la manera de pagar el impuesto.

Ley del 18 de marzo de 1925

Esta ley fue la que por primera vez se llamó “ley del impuesto sobre la renta”. Rigió dieciséis años durante los cuales sufrió varias modificaciones para adecuarse al crecimiento económico de México. Definió lo que debía entenderse por ingreso y por primera vez se le dio consideración al ingreso por crédito, sin embargo, se establecía que sólo procedía tomarlo en consideración cuando no existiera obligación de restituir su importe, requisito que más tarde desapareció, porque era una redundancia que únicamente sirvió para evadir el oportuno cumplimiento de la Ley.

Ley del impuesto sobre el súper provecho del 27 de diciembre de 1939

Durante el período comprendido entre 1932 y 1948 aparecieron leyes complementarias a la ley del impuesto sobre la renta, con diversos fines, los cuales podríamos sintetizar en la necesidad que tenía el Estado de obtener recursos para satisfacer las necesidades apremiantes que tenía la nación originadas principalmente por el estado de guerra existente en esa época. La iniciativa de ley del impuesto sobre la renta sobre el súper provecho decía: abrirá un nuevo cauce de justicia en el régimen tributario de la nación, al limitar, en beneficio del Erario Público, las ganancias excesivas que obtengan los contribuyentes de la cédula I de la ley del impuesto sobre la renta, es decir, las personas físicas o morales que se dedican a actividades comerciales,

industriales o agrícolas.

Ley del 31 de diciembre de 1941 y su reglamento

La reforma fundamental que implica el proyecto es la supresión del Impuesto del Súper provecho. La razón de esta medida radica en el propósito firme del Gobierno Federal de no limitar las utilidades legítimas en un momento en el que el país requiere en alto grado el impulso de la iniciativa y de la empresa privada. Sin embargo, para compensar la disminución de los ingresos federales que ocasionó la supresión del impuesto mencionado se aumentaron las tasas de las diferentes tarifas cedulares. Esta ley volvió a agrupar en Cédulas a los diversos contribuyentes.

Ley del 30 de diciembre de 1953 y su reglamento

Se puede decir que en esta Ley se perfeccionan las normas que contuvieron las anteriores, sin embargo, no significó transformación o evolución en la estructura del impuesto sobre la renta. Por primera vez se consignaron en la Ley las deducciones que podían hacer los contribuyentes para determinar su utilidad gravable, lo cual constituyó un importante avance al adecuarse a la obligación constitucional de que las contribuciones deben establecerse en la Ley y no en un reglamento. Esta Ley sufrió sus principales modificaciones por decreto del 28 de diciembre de 1961 y tuvo como principal adición la tasa complementaria

sobre ingresos acumulables, la que en materia de impuesto personal trataba de corregir la desproporcionalidad e inequidad del sistema cedular.

Ley del 30 de diciembre de 1964 y su reglamento

En esta ley, que estuvo en vigor dieciséis años, se abandonó por primera vez, el sistema cedular y se dividió en dos Títulos solamente: uno para el Impuesto al Ingreso Global de las Empresas y otro para el Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas. Por primera vez se hizo el intento de implantar un impuesto global aun cuando no se logró del todo, porque dejaban de acumularse o adicionarse a los demás ingresos del contribuyente persona física, los intereses que obtuviera provenientes de ciertos valores de rendimiento fijo, así como los ingresos que percibiera por concepto de dividendos y los que derivaran de sus actividades empresariales. Fue a partir de 1978 cuando se adicionó en esta Ley la Tasa complementaria sobre utilidades brutas extraordinarias, la cual estuvo en vigor unos años solamente.

Ley del Impuesto de 1987

A partir de 1987 se amplió la base gravable de las sociedades mercantiles a través de incorporar en el procedimiento de cálculo de la utilidad gravable el efecto económico que la inflación origina en los créditos que conceden los contribuyentes y en las obligaciones que contraen. Sin embargo para mitigar el

efecto que eso tendría en la utilidad gravable se hicieron ajustes a la Ley para: (i) permitir la deducción de la adquisición de inventarios en el propio ejercicio, independientemente de la época en que se vendieran, (ii) dar efecto fiscal a la reevaluación que la inflación produce en los bienes de activo fijo y (iii) permitir la reevaluación por efecto de la inflación de las pérdidas fiscales que podían deducirse de la utilidad gravable de los ejercicios siguientes. La entrada súbita de este sistema pudo haber provocado serios quebrantos financieros en las empresas, por tal motivo se dispuso que el nuevo sistema fuera cobrando paulatinamente plena vigencia. Para tal fin, el contribuyente tendría que determinar anualmente dos bases gravables diferentes: la base tradicional y la base nueva.

Ley del Impuesto de 1991

Sería hasta 1991 cuando definitivamente cobrarían plena vigencia las reglas para determinar la utilidad en la Base Nueva, porque se abandonarían totalmente las reglas, relativas a la base tradicional. Esta ley no se reforma pero si cabe destacar que surgen sin embargo reglas y disposiciones de carácter general que se adicionan a la ley, esto es lo que conocemos como Miscelánea Fiscal.

Ley del Impuesto de 2002

Esta nueva ley reestructura a la ley anterior e incorporan disposiciones, conocidas como reglas de miscelánea fiscal, jurisprudencias y reglamentarias e incluyen un título específico de empresas multinacionales.

Ley del Impuesto de 2003

A diferencia de la ley del 2002, para los efectos del cálculo del coeficiente de utilidad se deberá aumentar o disminuir, según se trate, de la utilidad o pérdida fiscal que se deba considerar para determinar el coeficiente, los conceptos de deducción o acumulación que tengan un efecto fiscal distinto al que tenían en el ejercicio al que corresponda el coeficiente de que se trate.

Las pérdidas fiscales se podrán aplicar en su totalidad en el cálculo de los pagos provisionales de ISR y no en doceavas partes o en proporción a los ingresos del ejercicio anterior como se establece hasta 2002.

Se elimina la obligación de destruir los envases de bebidas alcohólicas, para proceder a su deducción. Los pagos a personas físicas, personas morales del simplificado y los pagos a S.C. Y A.C., serán deducibles cuando el cheque haya sido efectivamente cobrado.

En los pagos con cheque, la deducción se efectuará en el ejercicio en que se cobre, siempre que entre la fecha de la factura y la fecha del cobro no exceda de más de 4 meses. (Aplica también para personas físicas)

Tratándose de la deducibilidad de las pérdidas por créditos incobrables, se aclara que la imposibilidad práctica de cobro, se comprueba, entre otras formas,

con los casos previstos (Monto de la suerte del principal, no haya bienes o quiebra).

No deducibles serán; los gastos e inversiones en proporción de los ingresos exentos respecto del total de ingresos y los gastos relacionados con autos y aviones, se deducirán en proporción al monto deducible de la inversión.

Ley del Impuesto de 2004

En este ejercicio se queda en los mismos términos que la ley del 2003, con la excepción de las cantidades que normalmente se actualizan conforme a los salarios mínimos o índices.

2.2. En los Estados Unidos de América

2.2.1. Fundamento legal

La enmienda 16, es la fuente legal para la recaudación de impuestos en los Estados Unidos de América, ya que de acuerdo con la constitución, el congreso puede gravar con impuestos directos.

Ahora bien, dichos impuestos son decretados en proporción a la población de cada Estado. De tal manera que cuando un impuesto federal uniforme fue promulgado en 1894, y si consideran que un impuesto es inconstitucional porque

es un impuesto directo no proporcionado de acuerdo a la población de cada Estado, puede impugnarse ante el tribunal supremo.

2.2.2 Evolución del impuesto

La siguiente semblanza es un extracto de lo publicado por el IRS servicio de rentas interna de Estados Unidos de América, en su página de internet y que se adjunta al final en las fuentes de información.

Los sistemas de impuestos federales, estatales y locales se han señalado por cambios significativos al paso de los años, en respuesta a circunstancias cambiantes y a cambios en el papel del Gobierno. El tipo de impuestos recaudados, sus proporciones relativas, y la magnitud de los ingresos recaudados son todos muy diferentes de lo que eran hace 50 o 100 años.

Tiempos coloniales:

Por la mayor parte de la historia de esa nación, los contribuyentes individuales raramente han tenido algún contacto significativo con las autoridades fiscales federales, ya que los más de los ingresos fiscales del gobierno federal se derivaban de impuestos sobre consumo, tarifas, y derechos de aduana. Antes de la guerra revolucionaria, el gobierno colonial tenía sólo una necesidad limitada de ingresos, puesto que cada una de las colonias tenía mayores responsabilidades y por lo tanto más necesidades de ingresos, las que afrontaban con distintos tipos de impuestos. Por ejemplo, las colonias sureñas gravaban principalmente las importaciones y exportaciones, las colonias del centro a veces imponían un impuesto sobre la propiedad y uno “por cabeza” o impuesto censual, gravando a cada varón adulto, y

las colonias de Nueva Inglaterra recaudaban ingresos principalmente a través de impuestos sobre bienes inmuebles, impuesto sobre consumo, e impuestos basados en la ocupación.

La era post revolucionaria.

Los artículos de la confederación, aprobados en 1781, reflejaban el temor Americano a un gobierno central fuerte, y por tanto retuvieron mucho del poder político en los Estados. El gobierno nacional tiene pocas responsabilidades, y carece de sistema de impuestos nacional, basándose en aportaciones de los Estados para sus ingresos. Bajo esos artículos, cada Estado era un entidad soberana y podía gravar impuestos como quisiese.

Cuando la constitución fue adoptada en 1789, los padres fundadores reconocieron que ningún gobierno podía funcionar si dependía completamente de otros gobiernos. Para sus recursos, pues, se concedió autoridad al Gobierno Federal de establecer impuestos. La constitución dotó al congreso con el poder de “establecer y recaudar impuestos, derechos, impuestos sobre consumo, pagar deudas y proveer a la defensa y bienestar general de Estados Unidos”.

La Guerra Civil.

Cuando estalló la Guerra Civil, el Congreso aprobó la Ley de Ingresos de 1861, que restauró anteriores impuestos sobre consumo e impuso impuestos sobre

ingresos personales. El impuesto dispuso un gravamen de 3% sobre todos los ingresos superiores a \$800.00 al año. Este impuesto sobre ingreso personal fue una nueva dirección para un sistema de impuesto federal basado principalmente en impuestos sobre consumos y derechos de aduana. Ciertas inconveniencias del impuesto fueron rápidamente reconocidas por el Congreso y por tanto ninguno fue recaudado hasta el año siguiente.

La primera guerra mundial y los 1920s.

La entrada de Estados Unidos en la primera guerra mundial incrementó grandemente la necesidad de ingresos y el Congreso respondió aprobando la Ley de Ingresos de 1916. La ley de 1916 aumentó la menor tasa de impuestos de un 1 a un 2 por ciento, y elevó la tasa mayor al quince por ciento en contribuyentes con ingresos de más de \$1.5 millones de dólares. La ley de 1916 también impuso gravámenes en haciendas y ganancias comerciales excesivas.

Aún antes de que Estados Unidos entrará en la segunda guerra mundial, los crecientes gastos para la defensa y la necesidad de dineros para ayudar a los oponentes a la agresión del Eje, condujo a la aprobación en 1940 de dos leyes de impuestos que aumentaron los impuestos personales y de corporaciones, a las que siguió un nuevo aumento de impuestos en 1941. Hacia el fin de la guerra, la naturaleza del impuesto sobre ingresos había sido cambiada fundamentalmente. La reducción en los niveles de exención significaba que los contribuyentes con ingresos

gravados de sólo \$500.00 tenían la más baja tasa de impuestos de un 23%, mientras que contribuyentes con ingresos de más de \$1 millón afrontaban una tasa de un 94%. Esos cambios de impuestos aumentaron las recaudaciones de \$8,700 millones en 1941 a \$45,200 millones en 1945. Aun con una economía estimulada por la producción de tiempos de guerra, los impuestos federales como parte del PDB crecieron de un 7.6% en 1941 a un 20.4% en 1945. Más allá de las tasas y recaudaciones, sin embargo, otro aspecto que cambió en el impuesto sobre ingresos fue el aumento en el número de contribuyentes de 4 millones en 1939 a 43 millones en 1945.

Ultima época actual.

Entre 1986 y 1990 la carga de impuesto federal se elevó, como parte del PDB, desde un 17.5 a un 18 por ciento. A pesar del incremento en la carga general de impuestos, déficits federales persistentes, debido a todavía mayores niveles de gasto gubernamental, crearon presiones casi constantes para aumentar los impuestos. De forma que en 1990 el Congreso aprobó un significativo aumento de impuestos presentando una tasa de impuestos máxima de 31 por ciento. Poco después de su elección, el Presidente Clinton insistió en que el Congreso aprobara un segundo gran aumento en 1993, en el cual la máxima tasa de interés fue elevada a 36% y aun fue añadido un sobrecargo de 10%, dejando la máxima tasa de impuestos efectiva en un 39.6 por ciento. Claramente, la tendencia hacia menores tasas de interés marginales había sido revocada, pero, como resultó más tarde, sólo temporalmente.

La ley de alivio al contribuyente de 1997 hizo cambios adicionales al código de impuestos, dando una modesta rebaja de impuestos. La pieza central de la Ley de 1997 fue un significativo nuevo beneficio impositivo a ciertas familias con niños, a través del crédito de impuestos por niño. Sin embargo, el factor realmente significativo de este alivio impositivo fue que el crédito era reintegrable a familias de más bajos ingresos. Es decir, en casos en que la familia hubiera pagado un impuesto “negativo”, o recibido un crédito en exceso de su responsabilidad anterior a la ley. Aunque el sistema impositivo había otorgado anteriormente créditos impositivos personales, como el crédito sobre el ingreso ganado, el crédito impositivo por niño comenzó una tendencia en la política de impuesto federal.

Los años inmediatamente posteriores al aumento de impuestos de 1993 vieron también continuar otra tendencia que fue, una vez más, cambiar de nuevo el balance del híbrido impuesto ingreso-consumo hacia el impuesto sobre consumo. En este caso el movimiento fue enteramente en la parte individual, en la forma de una proliferación de vehículos impositivos para promover ahorros de propósito específico.

A pesar de las más altas tasas de impuestos, otros aspectos fundamentales de la economía tales como la baja inflación y las bajas tasas de interés, un mejor cuadro internacional con el colapso de la unión soviética, y la llegada de informaciones tecnológicas cuantitativamente nuevas, condujeron a fuertes resultados económicos a través de los 1990s. Esto, a su vez, llevó a un aumento extraordinario de la carga impositiva agregada, con los impuestos federales.

Por lo tanto se puede decir que el impuesto sobre la renta, es uno de los impuestos más antiguos que tienen vigencia hoy en día en casi todos los estados o países.

En México no es la excepción que exista, como se pareció en nuestra nación está vigente desde 1925, con el objeto de gravar la riqueza o utilidades de las personas físicas o morales, no importando la residencia, mientras sea fuente de riqueza es causante de este impuesto.

Los impuestos también nacieron para quedarse e igualmente son universales, pues como se comentaba no hay país que no cobre impuestos, y aplicando el razonamiento lógico es fácil detectar que lo hacen, para que este exista un estado, ahora para satisfacer sus necesidades como gobierno requiere de recursos económicos, recursos que son aportados por los ciudadanos a través de los impuestos.

Podemos establecer que el tema de los impuestos es un tema que se relaciona con el derecho fiscal y este se entiende como el conjunto de normas jurídicas que regulan la relación entre los contribuyentes y la autoridad fiscal, incluso desde un punto de vista filosófico del ser el deber ser, estaríamos hablando de cómo debe ser y en este punto estamos hablando de que si existe una gran diferencia entre lo que es el impuesto sobre la renta y lo que realmente debería ser, lo anterior quiere decir que hoy en día, al menos en nuestro país existen impuestos que no son como deberían ser, pues encontramos impuestos que se duplican al mismo objeto, caso

concreto, hoy en día existe el impuesto empresarial a tasa única que grava lo mismo que el ISR, luego entonces el contribuyente paga doble Impuestos afectando a las empresas y por lo tanto a la economía del país.

Este tema se presta para estudiarlo desde el punto de vista de justicia social, dado que se revisa en diferentes periodos como el impuesto sobre la renta, se va modificando, pero estas modificaciones han sido atendiendo a la época y a las circunstancias, olvidándose de los principios constitucionales y de justicia social que deben cumplir los impuestos. Lo anterior se comenta en virtud de que la autoridad hacendaria lo que busca es la recaudación, olvidándose que lo prioritario es que deben hacerse modificaciones a las leyes para cumplir con las necesidades de la sociedad, dado que deben destinarse para el gasto social.

CAPITULO III

ENTORNO ACTUAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

En este capítulo como bien lo dice el nombre vamos a conocer el entorno actual de dicho impuesto, una vez conociendo su origen y fundamento nos daremos cuenta como está funcionando en la actualidad.

3.1. En México

3.1.1. Generalidades

Hablar del impuesto sobre la renta hoy en día es hablar de uno de los impuestos, bajo los cuales el gobierno federal obtiene alrededor del 63% del total de ingresos que obtiene por el rubro de contribuciones, por lo tanto se convierte en un renglón que al día debe estar vigilándolo el órgano encargado llamado servicio de administración tributaria (SAT). Representa un ingreso elevado este impuesto, toda vez que todas las personas físicas y morales que obtengan ingresos son sujetos obligados, esto hace que una gran parte de los habitantes en el país o en el extranjero paguen el tributo, ya que no quedan exentos los extranjeros, ya que mientras obtengan ingresos del país pagan el impuesto sobre la renta.

En este tenor podemos establecer que este impuesto es uno de los que difícilmente no es sujeto obligado una empresa. En el caso de las personas morales

no es la excepción, llegando a la exageración la ley de regular aquellas empresas que realizan actividades con fines no lucrativos. De tal suerte que hoy en día existen cuatro régimen fiscales donde pueden ubicarse las personas morales a saber:

- a) Personas morales del régimen general de ley
- b) Personas morales integrantes del sistema financiero
- c) Personas morales del régimen simplificado
- d) Personas morales con fines no lucrativos

Bajo estas circunstancias estamos en posibilidades de describir la ley del impuesto sobre la renta, bajo los contenidos que se desarrollan en las siguientes páginas.

3.1.2. Elementos del impuesto sobre la renta

El capítulo I de la ley del impuesto sobre la renta contiene las disposiciones generales que se aplicaran a todos los títulos de la ley siempre y cuando no haya disposición específica. En este capítulo encontramos el sujeto obligado al pago del impuesto, así como el objeto y la base.

SUJETO

El artículo 1° de la ley del impuesto sobre la renta señala que las personas físicas y morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

- a) Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- b) Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
- c) Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste algo muy importante que nos habla el autor Enrique Calvo, con respecto a este primer artículo, es que para que una persona se convierta en un sujeto obligado o contribuyente del impuesto sobre la renta en México, son los criterios que condicionan la causación del impuesto con motivo de la percepción de ingresos, los cuales son: la residencia del sujeto, la posesión de un establecimiento permanente en el país, y la ubicación de la fuente de riqueza de la que provenga el ingreso. Con esto observamos que la nacionalidad mexicana ha dejado de ser el criterio determinante de causación del impuesto sobre la renta mexicano. Es importante mencionar esto, ya que con esta reflexión puedes observar que cualquiera que obtenga ingresos en territorio mexicano está obligado al pago de este impuesto y no nada más los mexicanos.

OBJETO

El objeto lo encontramos también en el artículo 1° de la Ley del Impuesto Sobre la renta y éste se refiere a los ingresos que perciban las personas, aunque la Ley del Impuesto Sobre la Renta no contiene una definición del término ingreso podemos

decir que son “el aumento en el patrimonio de una entidad por concepto de venta de bienes o prestación de servicios. Pero cabe señalar que serán gravados los ingresos que menciona específicamente la ley. La ley permite algunas deducciones y además existen ingresos que no grava la ley.

BASE GRAVABLE

Para el cálculo del impuesto sobre la renta tenemos que tomar en cuenta que la ley nos permite algunas deducciones y el resultado de disminuir estas deducciones nos da la base, sobre la cual se calculará el impuesto sobre la renta.

Es entonces que para las personas morales la base sobre la que se calcula el impuesto es sobre las utilidades o riqueza que va generando el contribuyente, aunque se puede disminuir las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, para obtener el resultado fiscal.

A continuación se da un ejemplo sobre la estructura general para determinar el impuesto sobre la renta de las personas morales:

Ingresos acumulables (Art. 17)

Menos deducciones autorizadas (Art. 29)

Igual utilidad fiscal

Menos pérdidas pendientes de amortizar actualizadas de ejercicios anteriores (Art.10-II)

Igual resultado fiscal (artículo 10-I)

Finalmente al resultado fiscal se le multiplica por la tasa del impuesto sobre la renta y obtenemos el impuesto del ejercicio.

TASA

En el caso de las personas morales, a la base se le aplica una tasa de impuesto. Dicha tasa está establecida en el artículo 10° del impuesto sobre la renta el cual establece que las personas morales deberán calcular el impuesto aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%. Pero también hay que recordar que dicha tasa será aplicable para los ejercicio 2010, 2011 y 2012 y para el ejercicio 2013 se aplicara la tasa del 29%)

3.1.3 Ingresos acumulables

El capítulo I de la ley del impuesto sobre la renta nos habla de los ingresos. El artículo 17 nos dice que las personas morales residentes en el país acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero.

El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

Son ingresos acumulables:

- a) Ingresos totales propios de la actividad
- b) Ganancia por enajenación de acciones
- c) Ganancia por enajenación de inmuebles
- d) Otros ingresos como por ejemplo: Ingresos determinados por autoridades fiscales, ganancias derivadas de la transmisión de propiedad de bienes por pago en especie, beneficio por mejoras que pasan a poder del propietario, ganancia por enajenación de activos, títulos, fusión, escisión, etc.
- e) Ajuste anual por inflación

Es importante saber las fechas que establece la ley del impuesto sobre la renta para la acumulación de los ingresos. Y es el artículo 18 el que nos dice que para los efectos del artículo 17 de esta Ley, se considera que los ingresos se obtienen, en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente tratándose de:

- I. Enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:
 - a) Se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada.
 - b) Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio.

c) Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.

II. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, cuando se cobren total o parcialmente las contraprestaciones, o cuando éstas sean exigibles a favor de quien efectúe dicho otorgamiento, o se expida el comprobante de pago que ampare el precio o la contraprestación pactada, lo que suceda primero.

III. Obtención de ingresos provenientes de contratos de arrendamiento financiero, los contribuyentes podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total el precio pactado o la parte del precio exigible durante el mismo.

IV. Ingresos derivados de deudas no cubiertas por el contribuyente, en el mes en el que se consume el plazo de prescripción o en el mes en el que se cumpla el plazo a que se refiere el párrafo segundo de la fracción XVI del artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

3.1.4 Deducciones autorizadas

Ya hablamos de la obligación de acumular los ingresos pero también la ley nos habla que tenemos la opción de deducciones autorizadas que significan una forma de disminuir el pago del impuesto sobre la renta. El Artículo 29 de la ley del impuesto sobre la renta nos habla de las deducciones autorizadas que son:

a) Las devoluciones, descuentos, bonificaciones sobre venta

- b) Adquisición de mercancías, materia prima, productos semiterminados y terminados
- c) Gastos
- d) Inversiones
- e) Créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito
- f) Creación de reservas para fondos de pensiones y jubilaciones
- g) Cuotas pagadas por patrones al IMSS
- h) Intereses devengados
- i) Ajuste anual por inflación
- j) Anticipos y rendimientos pagados a las sociedades cooperativas de producción, asociaciones y sociedades civiles.

Una vez que ya sabemos las deducciones autorizadas a las que tenemos opción debemos analizar los requisitos que estas deducciones requieren para hacer uso de esta opción. Y es el artículo 31 el cual nos habla de los requisitos de las deducciones. Posteriormente, se consideran todos los elementos necesarios para las deducciones podemos entonces calcular nuestra base gravable para el cálculo del impuesto sobre la renta. Y a continuación se muestran las operaciones necesarias para la obtención de los impuestos sobre la renta.

3.2. En Estados Unidos de América

3.2.1. Generalidades

Igual que en México el Incomme Tax, es el que equivale al Impuesto sobre la Renta en estados Unidos, con la diferencia que en estados unidos existe un impuesto federal y cada estado aplica el impuesto a los ingresos. A diferencia de México que es únicamente federal, aunque a través de coordinación fiscal con los estados pueden estos cobrarlo.

Como en todos los países, el impuesto a los ingresos es uno de los que representa mayor ingresos del total que reciben por contribuciones, es por eso que cada estado o país le toma vital importancia, pero de igual forma México y estados Unidos guardan los mismos principios básicos de los impuestos. De ahí que muchas circunstancias del sistema tributario de un país y otro sean similares, hasta llegar a realizar un convenio fiscal para evitar la doble tributación de los empresarios, cuando tengan ingresos en ambos países.

De tal forma que las mismas circunstancias para considerar a una persona moral residente en México, también lo contempla la ley estadounidense. Pero a grandes rasgos ambos países contemplan un objeto del impuesto, identifica los sujetos, la base, tasa y época de pago, principios universales de los impuestos.

Algo que caracteriza a los ciudadanos estadounidenses es el cumplimiento del pago de impuestos, ya que es tomado muy seriamente.

Es administrado y controlado de manera muy estricta a través del Internal Revenue Service (IRS). Su presentación anual, cada 15 de abril, suele ser un dolor de cabeza para los habitantes, igual que para los mexicanos.

3.2.2. Elementos del impuesto sobre la renta

Los elementos son similares a los de México, es decir existe un objeto, sujeto, base, tasa o tarifa y época de pago, por esa razón no se detalla este apartado, como el anterior. Sin embargo si se menciona las particularidades a saber:

En cuanto a los sujetos en México son aquellos residentes en México y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país. Mientras que en Estados Unidos son las corporaciones que se constituyeron en el país y corporaciones extranjeras con establecimiento permanente en el país.

La tasa de impuesto en México es fija 30% hoy en día, mientras que en estados Unidos es del 15% hasta el 38%, dependiendo de los ingresos o ganancias.

En cuanto a la causación del impuesto en México es año de calendario. Mientras que en es estados unidos el contribuyente puede elegir el mes de cierre del ejercicio en corporación regular.

3.2.3. Ingresos acumulables

En México los ingresos se reconocen cuando son devengados y en Estados Unidos se puede optar por el sistema devengado o flujo, este último dependiendo de los ingresos.

En Estados Unidos las ganancias de capital se acumulan a los demás ingresos ordinarios y las pérdidas solo se amortizan contra los tres años anteriores y cinco posteriores.

3.2.4. Deduciones autorizadas

En cuanto a las deducciones la legislación estadounidense permite la deducción de todos aquellos gastos ordinarios que incurran para llevar a cabo el negocio. En cuanto a las compras de mercancías se deduce el costo de ventas de las mismas, conforme a los principios de contabilidad.

Las comidas son deducibles al 50%.

Las reservas son deducibles un 25% del salario de sus trabajadores con tope de 30,000 dólares anuales y un monto determinado por actuario para fondear beneficios hasta 160,000 dólares anuales.

Los gastos de viaje de negocio son deducibles, con el único requisito que sean razonables.

En cuanto a la deducción de inversiones además de línea recta, se puede por saldos decrecientes y una depreciación acelerado.

Los vehículos adquiridos son deducibles únicamente que se utilicen para la actividad del contribuyente.

Los donativos que hacen la empresas son deducibles un 10% el resto lo deben hacer en los cinco años siguientes.

Existen gastos no deducibles tales como; ISR federal, Obsequios y atenciones a clientes, contribuciones políticas, gastos de representación, crédito comercial y multas.

En este apartado nos podemos dar cuenta de cómo se encuentra, regulada personas morales dentro de la ley del impuesto sobre la renta, así mismo identificar los elementos del impuesto como son objeto, sujeto, base y tasa o tarifa. En lo que respecta al objeto podemos quedarnos que lo que pretende la ley es que la persona moral pague el impuesto, siempre y cuando obtenga ingresos en México no importando si es residente en México o no, o si tiene establecimiento o no.

En cuanto a los sujetos obligados personas morales son:

Aquellos que sean residentes en México y obtengan ingresos del país.

Aquellos que sean residentes en el extranjero pero con fuente de riqueza en México.

La base simple y sencillamente será el resultado fiscal.

En el caso de personas morales se aplica la tasa del 30% a diferencia de las personas físicas que le aplica una tarifa. Con respecto a los ingresos, prácticamente es todo aquel que reciba la persona moral, ya sea en efectivo o en especie, incluso en ciertos momentos las aportaciones de los socios pueden ser considerados como ingresos, si no se tiene el cuidado de plasmarlos en los libros sociales.

Las deducciones son aquellas que permiten reducir o disminuir a los ingresos, de tal suerte que cuando hay exceso en deducciones no hay impuesto a cargo.

Con lo visto anteriormente e identificando las generalidades de los impuestos y conociendo sus elementos que lo componen será más fácil clasificar según el supuesto en el que se encuentre la empresa.

CAPÍTULO IV

CASO PRÁCTICO.

ESQUEMA PRÁCTICO DE UN EMPAQUE DE AGUACATE, REALIZANDO COMPARATIVO FISCAL ENTRE DOS SISTEMAS JURÍDICOS.

Con toda la información anterior nos será más fácil saber llevar a caso práctico una empresa y llevarla por el camino correcto para minimizar su carga tributaria y realice su pago de impuestos justo en el país que mejor le favorezca.

4.1. Información general de la empresa

Para efectos de poder darle una mayor claridad a nuestra investigación, y aprovechando que estamos desarrollándonos de manera profesional en el sector, vamos a describir, como una empresa puede estar en el supuesto normativo, de estar en posibilidades de decidir en qué país pagar el Impuesto sobre la Renta, haciendo la aclaración que por efectos de secreto profesional y empresarial, no sé da el nombre real de la empresa, por lo que para estos efectos le designamos otro nombre.

De esta forma la empresa en comento, es una comercializadora de aguacate “X, URUAPAN ubicada en Estados Unidos de América que durante varios años a comprado aguacate en la región de Michoacán, para distribuirlo en varios estados de

la Unión Americana, la empresa a logrado posicionarse en el mercado gracias a que el producto ofrecido es de calidad.

Sin embargo a últimas fechas a tenido una baja, en la calidad del producto y un incremento en los precios en los mismos, mermando por un lado el pedido de los clientes y por otro lado las utilidades, por lo que deciden instalar una bodega y oficinas en México para comprar el aguacate y abastecer a la empresa en estados unidos, haciendo la aclaración que en México únicamente compra y el producto lo vende en estados Unidos.

Bajo estas circunstancias la empresa hace una investigación, respecto de la factibilidad de instalar la bodega y oficinas administrativas. Decidiendo instalar la bodega en la localidad de Uruapan Michoacán, por la cantidad de huertos que existen a su alrededor autorizados para exportar a los Estados Unidos, además que en ese lugar encontraron un terreno que se acomodaba a su presupuesto.

En lo que respecta a las oficinas, éstas se instalaron en la misma, en virtud que se utilizaría para efectuar recepción de documentación y pagos a sus trabajadores, proveedores y en general a cualquier acreedor, pero sobre todo porque existen las instituciones bancarias necesarias para las transacciones requeridas por la empresa.

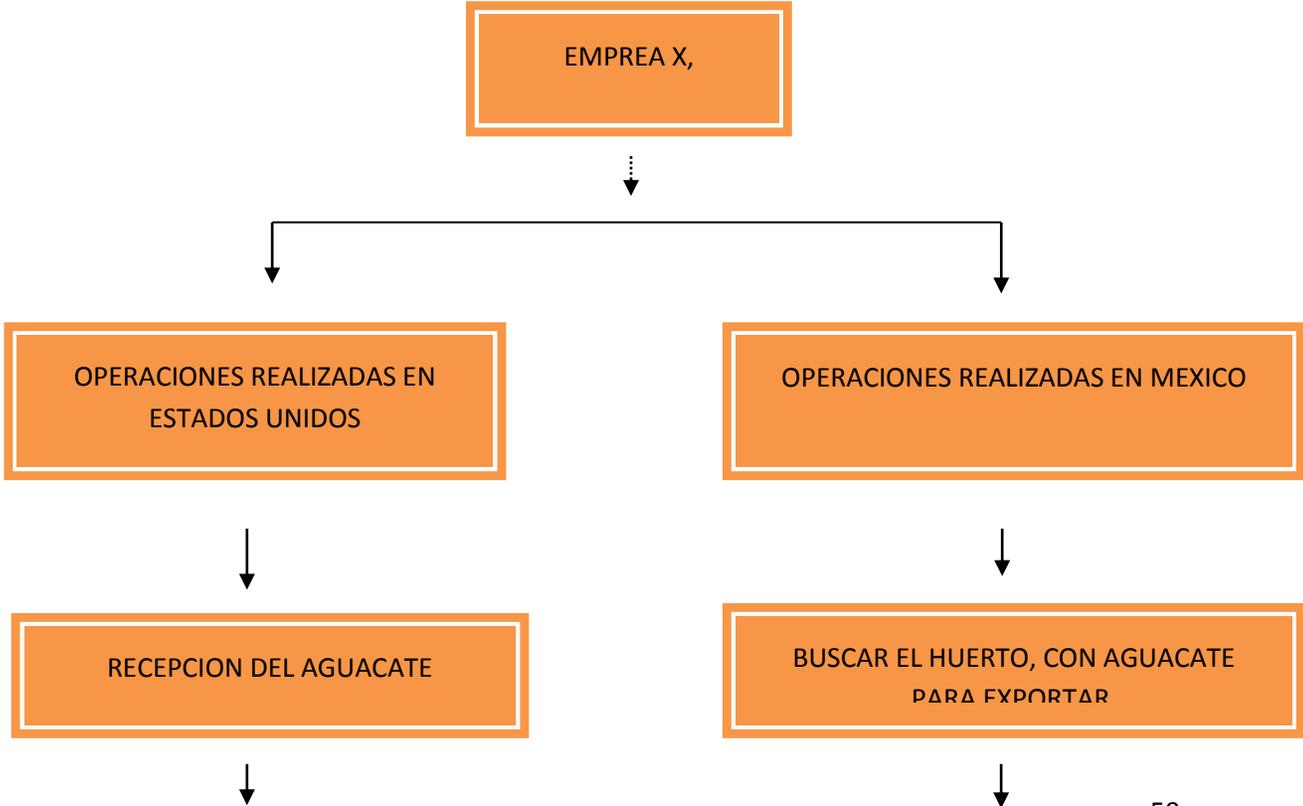
Ahora bien en relación a la cuestión laboral y de seguridad social, es importante mencionar que para su actividad económica, dentro del territorio mexicano, la empresa contrata a personal obrero y administrativo de la región de Uruapan Michoacán, cumpliendo con lo establecido en la ley del seguro social, Ley

del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda y Ley Federal de Trabajo, inscribiendo a los trabajadores al Instituto Mexicano del Seguro Social y pagando las prestaciones laborales devengadas.

Destacando que el abastecimiento del aguacate, lo hacen en la bodega instalada en la localidad de Uruapan, lo empacan en cajas y posteriormente se envía el producto a la bodega que se encuentra en Estados Unidos.

4.2. Estudio operacional de la empresa

Con la finalidad de ilustrar mejor el proceso operativo de la empresa, nos permitimos elaborar la siguiente figura:



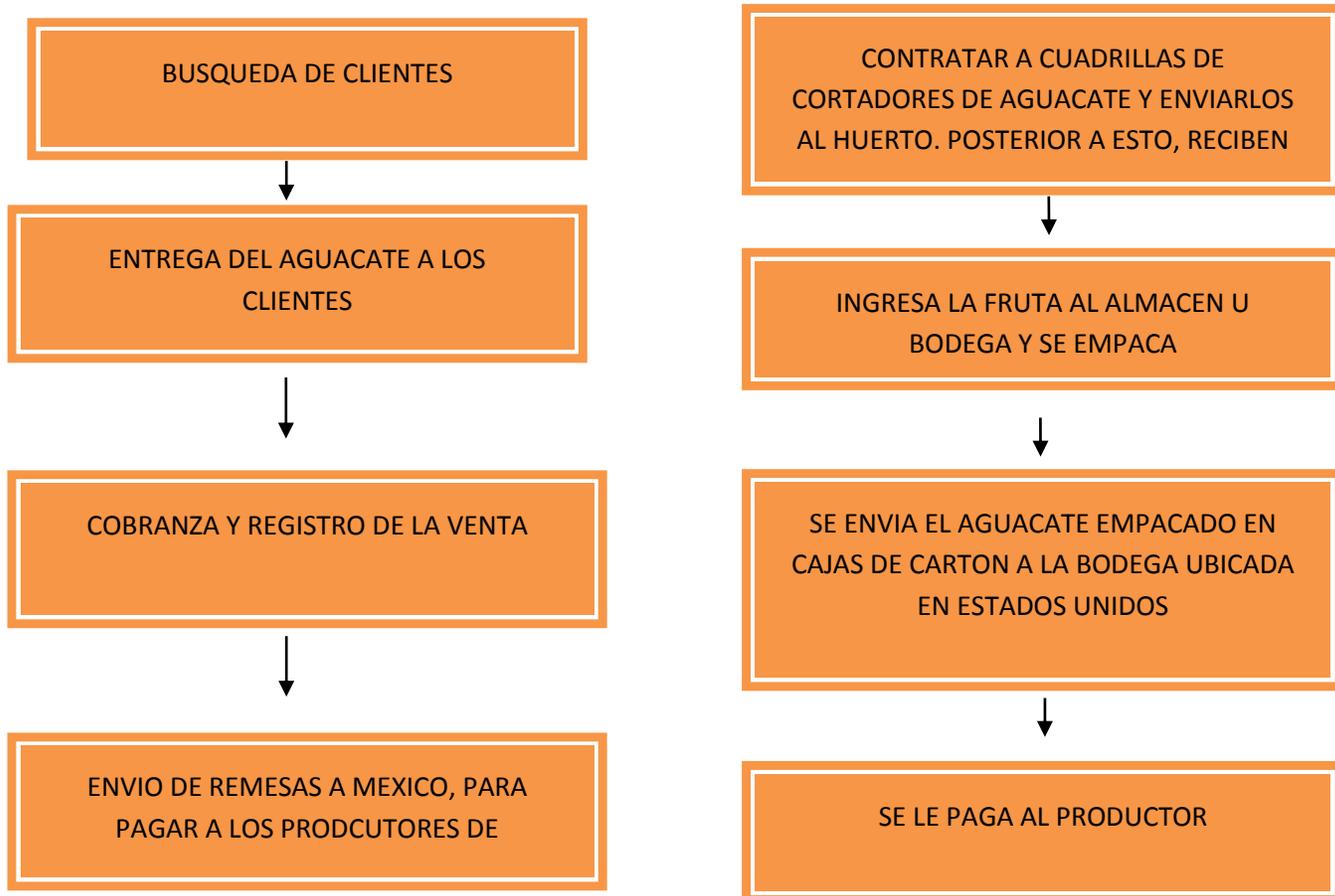


Figura 1 Estudio operacional de la empresa

HIPÓTESIS

La Empresa X URUAPAN mantiene una situación en la cual se decidirá en que país se pagaran sus impuestos.

JUSTIFICACIÓN

Se identifican y estudian las disposiciones fiscales relativo a las personas morales, con la plena intención de hacer un estudio minucioso y comparativo

identificando todos los tramites, requisitos, obligaciones fiscales que se encuentran en los sistemas jurídicos, pero sobre todo a través de la investigación nos permite, resolver las dudas que suelen surgir en respecto a este tipo de sociedades que a su vez tienen muchas facilidades por parte de las autoridades por ser del sector primario que es la agricultura, pesca y ganadería

4.3. Estudio comparativo del impuesto sobre la renta entre México y Estados Unidos.

Siguiendo con la metodología de nuestro caso en estudio, antes que otra cosa vamos a revisar información trascendental para que nos permita comparar el sistema fiscal entre México y estados Unidos, en particular el impuesto sobre la renta.

En este sentido en este capítulo se van a revisar y comparar entre los países antes comentados, los elementos del impuesto, haciendo énfasis en los sujetos y objeto del impuesto, régimen fiscales existentes, obligaciones fiscales y procedimientos para calcular el Impuesto sobre la renta y su similar en Estados Unidos.

Así podremos identificar los elementos necesarios que más le favorezca a la empresa, logrando el esquema fiscal ideal, que le permita una menor carga tributaria, además de cumplir en forma y tiempo con las obligaciones fiscales

4.3.1 Los elementos del impuesto del impuesto sobre la renta

Los elementos de impuesto son indispensables para la legalidad del impuesto sobre la renta. Como se planteaba en el capítulo II de esta investigación, dichos elementos son el objeto, sujeto, base, tasa o tarifa y época de pago, a través de estos se cumple con la parte fundamental de todo impuesto, así cada uno de estos elementos, los vamos a ir obteniendo de la ley del Impuesto sobre la Renta para México y de la ley de Income Tax para estados Unidos.

	EN MÉXICO	EN ESTADOS UNIDOS
OBJETO	<p>Podemos identificar tres momentos:</p> <p>Gravar todos los ingresos cualquiera que sea la fuente de riqueza.</p> <p>.Gravar los ingresos atribuibles al establecimiento permanente o base fija en el país.</p> <p>.Gravar los ingresos que procedan de fuente de riqueza</p>	<p>Similar a México, son tres momentos:</p> <p>.Gravar todos los ingresos cualquiera que sea la fuente de riqueza.</p> <p>.Gravar los ingresos atribuibles al establecimiento permanente o base fija en el país.</p> <p>Gravar los ingresos que</p>

	situada en territorio nacional.	procedan de fuente de riqueza situada en territorio nacional.
--	---------------------------------	--

Ahora bien, partiendo de que los sujetos son todas aquellas personas, ya sean morales, físicas o hasta entidades jurídicas que encuadran dentro de la hipótesis normativa contemplada en ley. Deben estar indicados con precisión, de esa manera el vínculo jurídico que se establece entre el Estado y los particulares sujetos pasivos sirve para identificarlos sin que quepa duda sobre las obligaciones que les correspondan.

Luego entonces vamos a tener que son sujetos los siguientes:

	EN MÉXICO	EN ESTADOS UNIDOS
SUJETOS	<p>A grandes rasgos son tres los sujetos que identificamos:</p> <p style="text-align: center;">Residentes en México.</p> <p style="text-align: center;">Residentes en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país.</p> <p style="text-align: center;">Residentes en el</p>	<p>Similar a México, son tres los sujetos que se identifican:</p> <p style="text-align: center;">Ciudadano y residente en USA.</p> <p style="text-align: center;">Residentes en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país.</p> <p style="text-align: center;">Residentes en el extranjero</p>

	extranjero sin establecimiento permanente o base fija en el país.	sin establecimiento permanente o base fija en el país.
--	---	--

De acuerdo al análisis anterior y considerando el supuesto en el que se encuentra la empresa, podemos darnos cuenta que las personas morales se encuentran reguladas dentro de la ley del impuesto sobre la renta, así mismo pudimos identificar los elementos del impuesto como son objeto, sujeto, base y tasa o tarifa. En lo que respecta al objeto podemos quedarnos que lo que pretende la ley es que la persona moral pague el impuesto, siempre y cuando obtenga ingresos en México no importando si es residente en México o no, o si tiene establecimiento o no.

En cuanto a los sujetos obligados las personas morales son:

Aquellos que sean residentes en México y obtengan ingresos del país.

Aquellos que sean residentes en el extranjero pero con fuente de riqueza en México.

La base simple y sencillamente será el resultado fiscal.

En el caso de personas morales se aplica la tasa del 30% a diferencia de las personas físicas que le aplica una tarifa. Con respecto a los ingresos, prácticamente es todo aquel que reciba la persona moral, ya sea en efectivo o en especie, incluso

en ciertos momentos las aportaciones de los socios pueden ser considerados como ingresos, si no se tiene el cuidado de plasmarlos en los libros sociales.

Las deducciones son aquellas que permiten reducir o disminuir a los ingresos, de tal suerte que cuando hay exceso en deducciones no hay impuesto a cargo.

En este caso se presentan dos escenarios, donde se puede visualizar de mejor manera la carga tributaria o en su caso la opción más favorable para la empresa de la siguiente manera:

ESCENARIO 1:

En este apartado es una empresa ubicada en los Estados Unidos de América con sucursal ubicada en territorio nacional, en donde dicha sucursal no obtiene ingresos en México ya que solamente realiza compras de aguacate y la mayoría de los productores de aguacate no le piden factura, tal como lo indica la Figura 1 del punto 4.2 Estudio operacional de la empresa, donde se manifiesta el diagrama de operación con el que trabaja dicho ente.

Por tal motivo como la empresa no obtiene ingresos en territorio nacional no es sujeto del Impuesto Sobre la Renta de acuerdo al artículo 1° de la mencionada Ley, ya que solamente realiza gastos y como la mayoría de sus clientes no le piden factura no se tiene inconveniente, de acuerdo al siguiente esquema:

	EN ESTADOS UNIDOS	EN MÉXICO
INGRESOS	\$1,500,000.00	0.00
DEDUCCIONES	1,000,000.00	1,000,000.00
BASE	500,000.00	No se tiene Base porque no se es sujeto al ISR Art. 1°
TASA IRS E ISR	25%	30%
IMPUESTO	125,000.00	No se paga impuesto

Como podemos ver en el territorio nacional no se paga impuesto debido a que no es sujeto del impuesto sobre la renta por el motivo de que no obtiene ingresos en el país mexicano, porque la fruta se vende en el extranjero y para los Estados Unidos las compras de aguacate son deducibles con el solo hecho de realizar los pagos con cheque a los agricultores. El pago de impuestos de los Estados Unidos se está calculando de acuerdo a la tasa progresiva al régimen Corporacion "S" del Income Tax o el equivalente al Impuesto Sobre la Renta en México.

ESCENARIO 2:

En este escenario, se considera que la empresa tiene establecimiento permanente en México, con fuente de riqueza en el territorio nacional, teniendo una sucursal en los Estados Unidos por lo cual en este escenario se hará uso del Tratado para evitar la doble tributación y se pagara el impuesto en el país que más le beneficie, como a continuación se manifiesta:

	EN ESTADOS UNIDOS	EN MÉXICO
INGRESOS	\$1,500,000.00	\$ 1,300,000.00
DEDUCCIONES	1,300,000.00	1,000,000.00
BASE	200,000.00	300,000.00
TASA IRS E ISR	25%	30%
IMPUESTO	50,000.00	90,000.00

En este caso como la empresa en México si es sujeta del Impuesto Sobre la Renta y se esta obteniendo ingreso en el país, debe realizar los cálculos de impuestos de acuerdo a la citada Ley, cabe mencionar que las ventas de aguacate las realiza a la empresa ubicada en los Estados Unidos; esto quiere decir que los ingresos que son para la empresa en México son deducciones para la empresa extranjera, por tal motivo se realizan cálculos por separado y ahora si obteniendo las deducciones autorizadas de acuerdo a los requisitos estipulados en el Artículo 29 del Código Fiscal de la Federación. En este escenario es obligación pedir factura a los agricultores para poder deducir sus compras.

El cálculo del ISR en México se realizó considerando que la empresa se ubica en el régimen general de personas morales, y el cálculo del impuesto en los Estados Unidos es ubicándose en el régimen de Corporacion “S”

Como se puede ver el impuesto se pagaría en los dos países pagando un total de \$140,000.00 (Ciento cuarenta mil pesos 00/100 MN).

Ahora bien haciendo uso del tratado para evitar la doble tributación se pagaría el impuesto en los Estados Unidos porque así lo decide de acuerdo a lo siguiente:

	EN ESTADOS UNIDOS
INGRESOS	\$1,500,000.00
DEDUCCIONES	1,000,000.00
BASE	500,000.00
TASA IRS E ISR	25%
IMPUESTO	125,000.00

Luego entonces en lugar de pagar el impuesto en los dos países se pagaría solamente en los Estados Unidos porque así lo decide la empresa obteniendo con esto un ahorro y pagar solamente en un país.

4.3.2 Los regímenes fiscales

a) En México

Los regímenes fiscales que tenemos en México, para las personas morales de acuerdo a la ley del impuesto sobre la renta vigente son:

- a) Régimen normal, establecido en el título II de la ley del impuesto sobre la renta.
- b) Régimen simplificado, establecido en el capítulo VII, del título II, de la ley del impuesto sobre la renta.
- c) Régimen de las personas morales con fines no lucrativos, establecido en el título III, de la ley del impuesto sobre la renta.

En cada uno de estos regímenes fiscales, tenemos características especiales, en las que dependiendo de la actividad económica que desarrolle la empresa o sociedad deberá cumplir con lo establecido en el régimen fiscal que le corresponda, distinguiéndose un régimen de otro en sus obligaciones fiscales o bien en la forma de calcular el impuesto sobre la renta.

- a) En el régimen normal, deben estar tributando todas aquellas personas morales que no se encuentren tributando en el régimen simplificado a o en el régimen con fines no lucrativos, tales como: Una ferretería, un hotel, una constructora etc.

Un aspecto que se resalta del régimen normal o también conocido como régimen general de ley, es que aquí se acumulan los ingresos independientemente

que sean cobrados o no, es decir, es suficiente que se emite el comprobante, se entregue la mercancía o se reciba el pago.

b) En el régimen simplificado podemos resaltar, que deben tributar en ese régimen, de acuerdo al artículo 79 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta las siguientes personas morales:

Las de autotransporte terrestre de carga o pasajeros

Las de derecho agrario, que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas.

Las que se dediquen a las actividades pesqueras.

Las empresas integradoras.

Las sociedades cooperativas, dedicadas al autotransporte de carga o pasaje.

En este régimen resalta, que los ingresos se acumulan hasta que efectivamente sean cobrados, es decir que aunque se entregue el comprobante fiscal o se entregue la mercancía no se acumulan para pagar el Impuesto sobre la Renta.

c) En el régimen de las personas morales con fines no lucrativas, van a encuadrar conforme al artículo 95 de la ley del impuesto Sobre la Renta en este régimen, por mencionar algunas las siguientes:

1. Sindicatos obreros y los organismos que los agrupen.
2. Asociaciones patronales.
3. Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como los organismos que las reúnan.

4. Colegios de profesionales y los organismos que los agrupen.
5. Asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés público que administren en forma descentralizada los distritos o unidades de riego, previa la concesión y permiso respectivo.
6. Instituciones de asistencia o de beneficencia, autorizadas por las leyes de la materia, así como las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos en los términos de esta Ley.
7. Sociedades cooperativas de consumo.
8. Organismos que conforme a la Ley agrupen a las sociedades cooperativas, ya sea de productores o de consumidores.
9. Sociedades mutualistas y Fondos de Aseguramiento Agropecuario y Rural, que no operen con terceros, siempre que no realicen gastos para la adquisición de negocios, tales como premios, comisiones y otros semejantes.
10. Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza.

La situación específica en este tipo de régimen es que pagan el impuesto sobre la renta por llevar a cabo actividades sin fines de lucro y más bien buscan un beneficio a la sociedad. Sin embargo eventualmente las personas morales no contribuyentes serán causantes de este impuesto, cuando realicen actividades fuera de su objeto social, conforme al artículo o bien cuando se determine un remanente

distribuable, esto conforme al artículo 95 de la Ley del impuesto sobre la renta vigente.

c) En Estados Unidos de América

Ahora bien de acuerdo al cuestionario elaborado al, empresario residente en Estados Unidos de América, los regímenes fiscales de ese país para personas morales son:

a) Corporación regular

b) Partnerships

c) Corporación "S"

a) La corporación regular, en este van a tributar aquellas entidades contribuyentes que pagan impuestos con base a la utilidad gravable. Los accionistas están exentos de impuesto sobre su ingreso hasta que la corporación distribuya dicho ingreso como dividendos. Las corporaciones "C" utilizan para su declaración de impuestos la planilla de contribución No. 1120, mientras que las corporaciones "S" hacen su uso de la No, 1120S.

Las corporaciones o compañías de sociedad anónima cuentan con la ventaja de pagar un impuesto inicial muy bajo, por cierto menos que los particulares. Empero la desventaja de operar como una corporación es que las utilidades están sujetas a doble impuesto: cuando se obtiene el ingreso y cuando este es distribuido como dividendo entre los accionistas.

Una entidad puede ser clasificada como una corporación y paga impuestos como una si posee las siguientes características:

1. Estar motivados para hacer negocios en equipo
2. Deseo de existencia permanente
3. Administración centralizada
4. Obligación limitada
5. Libre transferibilidad de intereses

La distinción entre una corporación "A" y una sociedad colectiva "A", consiste en que tienen en común las dos primeras características antes mencionadas anteriormente; la determinación dependerá en si la asociación posee por lo menos tres de los cuatro rasgos restantes. Si es así, entonces la asociación contribuirá como si fuera una corporación.

b) Partnerships, este tipo de régimen pertenece a dos o más individuos y otras entidades. Las partherships no pagan impuestos, pero deberán reportar y archivar una plantilla de contribución, indicando el resultado de sus operaciones por año. La sociedad colectiva sirve como conducto para traspasar en forma individual a sus socios las partidas de ingresos, gastos, pérdidas y créditos que le corresponden.

Al igual que en las compañías de persona física, la más grande desventaja de operar una sociedad colectiva es el riesgo a la responsabilidad y obligación ilimitada. Entre las más grandes ventajas de una sociedad colectiva esta el poder atraer capital ofreciendo participación en las utilidades a individuos especializados en el campo, a cambio de su talento y experiencia.

Ahora bien debido a que las sociedades colectivas están exentas de impuestos tienen la ventaja de proporcionar a sus socios el poder de utilizar pérdidas que típicamente ocurren en los inicios del negocio en contra de otros ingresos que el individuo tenga. La desventaja más considerable es que los socios de dicha corporación pagan impuestos sobre las utilidades cuando estas son obtenidas, aún cuando se hayan hecho reinversiones en el negocio.

c) Corporación "S", Tienen similitud con las de tipo regular, pero están sujetas a impuestos como si fueran sociedades colectivas. Si los accionistas eligen una corporación de "S", están libres de impuestos, pero la utilidad gravable de dicha corporación obliga a los socios de la misma forma a considerarlos en lo individual o dicho en otras palabras cada accionista considera su parte de ingreso o utilidad de acuerdo a la participación que tenga en la sociedad.

Incluye utilidades que generan impuestos por pagar únicamente cuando son obtenidas, esto a nivel accionista. Las pérdidas son dirigidas a los accionistas y pueden utilizarse para contrarrestar el impuesto generado por ingresos obtenidos mediante otro tipo de recursos.

A manera de resumen podemos ilustrar con el siguiente cuadro comparativo lo antes expuesto:

	EN MÉXICO	EN ESTADOS UNIDOS
REGÍMENES DE TRIBUTACION	Régimen normal o también conocido como general de ley. Régimen simplificado Régimen con fines no lucrativos	. Corporación Regular . Partnerships . Corporación "S"

Objetivo del régimen simplificado: Considerado como un "régimen especial de recaudación ", que en México surge en 1990 para personas físicas y en 1991 para las morales, es hacer a determinados sectores de la producción, y en particular a las pequeñas y medianas empresas, más fácil el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Con esto también se busca reducir sus altos costos administrativos que implica el pago de impuestos para las empresas. Sin embargo, con el correr de los años este objetivo se ha desvirtuado y muchos han abusado de su condición especial. Por ejemplos en el caso de los productores agropecuarios, igual se benefician de este régimen aquellos que tienen una hectárea para su autoconsumo –imagino que muchos incluso no pagan impuestos- que las grandes transnacionales del sector.

Así tenemos que el régimen simplificado es en un principio para agrupar a empresas de diversas actividades y facilitar la tributación fiscal de todas las empresas.

Quienes pueden tributar en el régimen simplificado: El artículo 79 de la ley del ISR nos señala que personas morales deben de cumplir sus obligaciones en este régimen los cuales se mencionan a continuación.

- I. Las dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, siempre que no presten preponderantemente sus servicios a otra persona moral residente en el país o en el extranjero, que se considere parte relacionada.
- II. Las personas morales que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas o silvícola.
- III. Las que se dedique exclusivamente a actividades pesqueras.
- IV. Las constituidas como empresas integradoras.
- V. Las sociedades cooperativas de auto transportistas dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros.

No podrán tributar en este Régimen las personas morales que consoliden sus resultados fiscales en los términos del Capítulo VI del Título II de la ley del ISR, y las personas morales que presten servicios de naturaleza previa o auxiliar para el desarrollo de las actividades de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, excepto cuando se trate de coordinado.

Se entenderá por coordinado la persona moral que administra y opera activos fijos, o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con la actividad del autotransporte terrestre de carga o de pasajeros y cuyos integrantes realizan la misma actividad.

Cabe mencionar que las personas físicas que realicen actividades de autotransporte terrestre de carga o pasajeros, pueden ser integrantes de los coordinados y deberán tributar en el Título IV Capítulo II Sección I (de las personas físicas con actividades empresariales y servicios profesionales) o en la Sección II del Título IV Capítulo II (régimen intermedio) según corresponda.

Presentación y pago del impuesto: Las personas morales que tributen en el Régimen Simplificado tendrán la obligación de calcular y enterar pagos provisionales a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda el pago.

El artículo 81 de la ley del ISR nos enlaza con el artículo 127 de la misma Ley para calcular los pagos provisionales.

Conforme al artículo 81 último párrafo de la ley del ISR las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras no pagaran el ISR por los ingresos provenientes de dichas actividades hasta por una cantidad de 20 Salarios Mínimos Generales correspondientes al área geográfica del contribuyente elevado al año.

Las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras reducirán el ISR en un 30% (fundamento legal: Facilidades Administrativas para 2011)

En el Art. 81 frac. I segundo párrafo da la opción de presentar enteros provisionales semestrales solo a los contribuyentes que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras. Así mismo en las facilidades administrativas para 2011 nos da la opción de enterar las retenciones de ISR que se efectúen a terceros, y las declaraciones de IVA de manera semestral, siempre y cuando se opte por presentar los enteros provisionales de ISR en el mismo periodo.

Para calcular el impuesto del ejercicio como lo marca el Art. 81 frac. II de la Ley del ISR se estará a lo siguiente: Se calculara la utilidad gravable en base al Art. 130 de la ley del ISR. El impuesto del ejercicio se presentara en el mes de marzo del año siguiente ante las oficinas autorizadas.

Es importante hacer mención que para las deducciones se esté a lo previsto por las facilidades administrativas para 2011, con el fin de disminuir la base del impuesto para así reducir la carga tributaria.

El impuesto sobre la renta del ejercicio lo calculará y enterará la persona moral transparente por cada uno de sus integrantes, aplicando la tarifa del impuesto sobre la renta tratándose de personas físicas o la tasa tratándose de personas morales.

Situaciones especiales del régimen:

Al no existir ya la limitante del artículo 74 párrafo 8º, se pueden repetir los socios para la exención en el Impuesto Sobre la Renta y en Impuesto Empresarial a Tasa Única.

En el régimen simplificado actual se tiene un incentivo realmente atractivo para aquellos contribuyentes que sus ingresos no superen a los \$10'000,000.00, ya que pueden tributar como régimen intermedio de personas físicas con los beneficios de este esquema de reinversión, con lo cual el impuesto sobre la renta y el impuesto empresarial a tasa única sean de similar determinación.

No es igual actividad exclusiva que actividad preponderante, ya que para los efectos del régimen simplificado de actividades del sector primario si es necesario el desarrollar actividades exclusivas y no preponderantes.

En complemento al punto anterior en el régimen simplificado y en concreto para los que cuenten con el registro de empresa integradora no requieren tener ingresos por actividades exclusivas para continuar en este régimen, a que la Ley solo les exige contar con el registro de empresa integradora, así que mientras no lo pierdan serán régimen simplificado.

a) Corporación Regular

Requerimientos legales: El proceso de incorporación deberá llevarse a cabo de acuerdo con las leyes del estado, y esto, generalmente implica que el negocio en

gestión archive los artículos de la incorporación en las oficinas del estado correspondiente y se pague una cuota para operar dentro del mismo.

Impuestos: Para poder funcionar como una corporación, el inversionista, en determinado momento deberá transferir a la corporación propiedades, efectivo u otras consideraciones a cambio de valores de la compañía. En la mayoría de los casos, en el código interno de Impuestos (IRC), estas transacciones pagan impuestos ocasionando ganancias o pérdidas como resultado del intercambio. Sin embargo el artículo 351 es una excepción a la regla general ya que regula lo siguiente:

- Permitir la formación de corporaciones evitando consecuencias adversas en cuanto a impuestos.
- Prevenir a los contribuyentes reconocer pérdidas excesivas en impuestos durante la incorporación.

En general la pérdida o ganancia es diferida al transferir la propiedad a una corporación controlada, es decir, de un dueño de propiedad directo a un propietario de valores indirecto.

Requerimientos de propiedad: Incluye efectivo y todo tipo de propiedad, a excepción de servicios proporcionados en el intercambio de acciones o valores y

adeudos de la corporación a que se trasfiere y que no estén respaldados por un título de crédito.

Acciones o valores recibidos a cambio de servicios proporcionados: generan una transacción que paga impuesto y que requiere que el accionista reconozca el ingreso recibido en acciones, como compensación con un valor de acuerdo a la cantidad dictaminada por el mercado de valores.

Requerimientos de control: Hay una prueba con dos propósitos de control bajo el artículo 368 del código interno de impuestos, el control se define al tener propiedad de por lo menos el 80 % del poder de voto de todas las acciones que proporcionan este derecho y también de por lo menos, otro 80% del total de acciones de cualquier otro tipo.

Acciones o valores recibidos a cambio de servicios proporcionados: No cuenta para determinar si la prueba de control ha sido pasada, de cualquier manera, si la propiedad y los servicios son intercambiados por el accionista, la acción o valor recibido por las dos cosas cuentan para la determinación de la prueba del 80%.

b) Partnerships

Generalidades sobre el gravamen: revisando el artículo 706 del código interno de impuestos, las sociedades no pagan impuestos, en lugar de ello, las pérdidas/ganancias del negocio se reportan en las declaraciones de impuestos de los socios individuales. Las sociedades entregan la información sobre declaraciones mostrando la manera en que se dividió el ingreso o pérdida.

Base contable de los socios: Es la cantidad que se muestra como inversión o activo en los libros personales de un socio. Por lo general, esta difiere de la cuenta de capital que se muestra en los libros de la sociedad. Algunas partidas que cambian las bases son: partidas que aumentan las bases, partidas que disminuyen las bases, contribuciones a la sociedad, distribuciones de la sociedad, incremento en la deuda de la sociedad, disminuciones de la deuda de la sociedad, participación del socio en el ingreso y participación del socio en las pérdidas.

Distribuciones de la sociedad: se grava el ingreso de los socios en el negocio al final del año, ya sea que se haya distribuido o no. Las distribuciones posteriores de ingresos o propiedades generalmente son aclaraciones libres de impuestos, pero reducen las bases de los socios.

Implicaciones de los impuestos en la formación de una sociedad: Bajo el artículo 721, del código interno de impuestos, los socios que contribuyen con propiedades a los intereses de una sociedad no reconocen ganancias o pérdidas.

Los socios reconocen ganancias pero no pérdidas siempre y cuando:

- Las responsabilidades personales asumidas por una sociedad exceden de la base de los socios.
- Los socios contribuyen con servicios a los intereses de la sociedad.
- Las sociedades reconocen ganancias o pérdidas si los intereses de la sociedad se intercambian por servicios.

Efectos de las responsabilidades: El reconocimiento de las deudas se trata como un pago en efectivo de un nuevo deudor a un antiguo deudor y puede afectar la base del socio de dos maneras.

- La base aumenta: Por el reconocimiento del socio de su participación en las deudas de la sociedad, como si el socio (nuevo deudor) le diera efectivo a la sociedad (antiguo deudor)
- La base disminuye: Si la sociedad reconoce las deudas personales del socio, como si la sociedad(nuevo deudor) hubiese pagado en efectivo al socio (antiguo deudor)

En dado caso de que las deudas personales excedan la base de la sociedad, los socios tienen ganancias iguales al exceso y una base de sociedad de cero.

c) Corporación “S”

Requerimientos: Los requerimientos de los accionistas, deberán cumplirse cada día del año fiscal de la corporación tales como:

- Un máximo de 75 accionistas, en este caso un matrimonio cuenta como un accionista.
- Solo personas físicas, patrimonios o algunos fideicomisos como accionistas (no corporaciones ni sociedades)
- Ningún accionista extranjero no residente.

Otros requerimientos que deben cumplir para mantener el estatus “S”: Las corporaciones para mantenerse en estatus “S” entre otros requisitos deberán cumplir los siguientes:

- La empresa deberá ser una corporación estadounidense
- La corporación no deberá ser inelegible
- Solo se puede emitir una clase única de acciones

- Las corporaciones inelegibles son los bancos, las compañías de seguros de vida, las empresas que elijan el crédito o miembro del cualquier grupo afiliado.
- Requerimiento de acciones de una clase única, ya que una corporación “S” puede emitir acciones comunes tanto de votación como de no votación sin violar este requerimiento.

Accionistas elegibles para corporación “S”: Los fideicomisos que pueden ser propietarios de acciones de corporaciones “S” son los fideicomisos otorgantes, fideicomisos votantes, fideicomisos testamentarios, fideicomisos calificados en el subcapítulo S y los fideicomisos que distribuyan el ingresos a un beneficiario.

Elección del estatus de corporación “S”: al escoger el estatus de corporación S se afecta a los accionistas de la siguiente manera:

- Los accionistas pagan impuestos sobre acciones en el ingreso/perdida ordinario de la corporación S y partidas expresadas por separado como sucede con los socios en las sociedades.
- La mayor parte de las distribuciones están libres de impuestos para los accionistas.
- Los accionistas ajustan las bases de sus acciones por el ingreso/perdida ordinario distribuido y las partidas expresadas por separado.

Toma de elección: Todos los accionistas deberán estar de acuerdo con la elección S. Las corporaciones que elijan el estatus S el día quince del tercer mes de su año fiscal serán corporaciones S todo el año, las elecciones posteriores entran en vigor el año siguiente.

Aprobación de los accionistas: Las elecciones que ocurran después de comenzado el año fiscal requieren que los accionistas que poseían acciones antes de la elección estén de acuerdo, aún cuando ya no posean acciones.

Término de la elección: Puede tener lugar por revocación deliberada o por no cumplir inadvertidamente con los requerimientos S.

Revocación de la elección: La pueden llevar a cabo los accionistas que posean más del 50% de las acciones de la corporación. Las revocaciones llevadas a cabo el día quince del tercer mes del año fiscal son efectivas todo el año; las revocaciones posteriores entran en vigor el año siguiente.

Como evitar la terminación de una elección de corporación S: Evitar las transferencias de accionistas inelegibles, restringir las transferencias de acciones con acuerdos de compra de acciones, no poseer más del 80% de otra corporación y vigilar los niveles de ingreso pasivo para empresas que antes fueron corporaciones C.

Operaciones de corporaciones S: Los años gravables, siempre pueden ser años calendario, los años fiscales se permiten, solo si existe un propósito en la empresa o si los accionistas que poseen mas del 50% tienen un año fiscal o la empresa opta por otro esquema conforme al 444 del código interno de impuestos.

Elección de métodos de contabilidad: Los toman las corporaciones y no los accionistas, lo que si pueden hacer los accionistas es lo siguiente:

- Costo de exploración minera
- Crédito de impuestos extranjeros
- Reducción de costo o porcentaje.

4.3.3 Las obligaciones fiscales de los dos sistemas tributarios

Cada sistema tributario impone una serie de obligaciones fiscales, esto significa que no es suficiente con pagar el impuesto sino que además la persona moral debe llevar una serie de controles internos o bien en su caso reportar información al órgano correspondiente, dependiendo del país del que estemos hablando, pero que en esencia se maneja de igual forma, así con la intención de ser claros, vamos a presentar un cuadro comparativo donde visualicemos las obligaciones fiscales que hay en México y que Hay en los Estados Unidos de América , No sin antes referenciar que las fuentes de información, de donde se extrae la información es; La ley del impuesto sobre la renta, para México y su similar en Estados Unidos de América income tax.

EN MÉXICO	EN ESTADOS UNIDOS
Llevar contabilidad	Igual que en México
<p>Llevar los siguientes libros y registros: Libro diario, libro mayor, registro de deducción inmediata, registro de títulos valor emitidos en serie, libro de actas, registro de accionistas, registro de movimientos de capital y registro y control de utilidades fiscales.</p>	<p>Llevar los siguientes libros y registros: Libro diario, libro mayor, libro de actas, registro de accionistas, registro de movimientos en el capital variable.</p> <p>Se deben llevar estos libros y registros sociales o se considerará que la sociedad es inexistente. Los libros deben estar físicamente en los Estados Unidos de América.</p>
<p>Los pagos Provisionales se tienen que efectuar mensualmente, no importando el nivel de ingresos. Aplicando a los ingresos un factor de utilidad del año anterior.</p>	<p>Los pagos son trimestralmente tomando una cuarta parte del impuesto del año anterior o puede aplicar el impuesto sobre la utilidad real del periodo. En este último caso se debe llegar al 90 % del impuesto anual.</p>
<p>Formulación de Estado de Posición Financiera y conteo del inventario al cierre del ejercicio.</p>	<p>Igual que en México.</p>

Presentar declaración anual donde se determine el resultado fiscal a más tardar el mes de Marzo de cada año.	En el caso de ejercicio igual al año de calendario, se debe presentar la declaración a más tardar el 15 de Marzo.
No hay ampliación del plazo para presentar declaración.	Se puede ampliar el plazo hasta 6 meses
Presentar declaración informativa de los principales clientes y proveedores.	Solo se presenta por pagos a proveedores personas físicas.
Presentar declaración informativa de las personas a las que les hubieran efectuado retenciones en el mes de febrero de cada año.	Igual que en México
Obligación de dictaminar los estados financieros por contador público, autorizado.	No hay obligación.
Emitir comprobantes impresos en establecimientos autorizados por la Secretaria de Hacienda y crédito público.	No es aplicable
La utilización en forma opcional, a las empresas que venden al público en	No es aplicable

<p>general las máquinas registradoras de comprobación fiscal.</p>	
<p>Se necesita tener autorización para:</p> <ul style="list-style-type: none"> . Disminuir pagos provisionales . Pagos de impuestos en parcialidades . Recibir donativos que sean deducibles 	<p>Se necesita tener autorización para:</p> <ul style="list-style-type: none"> . Recibir donativos que sean deducibles . Pagos de Impuestos en parcialidades . Cambios al año fiscal.
<p>Algunas de las facultades de la autoridad fiscal:</p> <ul style="list-style-type: none"> . La autoridad llega sin previo aviso a realizar las auditorias. . La autoridad tiene facultad de revisar cinco ejercicios fiscales anteriores . Las auditorias duran como máximo un año. 	<p>Algunas de las facultades de la autoridad fiscal:</p> <ul style="list-style-type: none"> . La autoridad avisa con anticipación para que tengan lista la contabilidad y se lleve a cabo la auditoria. . La autoridad solo puede revisar los últimos 3 años, excepto cuando hay fraude.
<p>Al no cubrir las contribuciones fiscales a tiempo, se tiene a cargo además de éstas, la actualización por la inflación y</p>	<p>Los recargos son variables dependiendo de las tasas de mercado</p>

los recargos por mora.	
La autoridad tiene un plazo de 40 días hábiles para devolver las cantidades a favor.	La autoridad tiene un plazo de 30 días para devolver el monto del saldo a favor.
El medio de defensa ante las autoridades fiscales es el recurso de revocación, además del juicio de nulidad. Es opcional y se tienen 45 días hábiles después de la notificación del crédito para interponer los medios de defensa.	Igual pero un plazo de 30 días naturales.
Las instancias y peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deben ser resueltas en un plazo de cuatro meses. Si no se notifica la resolución se podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente y se procederá interponer los medios de defensa necesarios.	No existe la negativa ficta.
Se presenta la declaración conforme a la aplicación estricta de la ley y el contribuyente queda en incertidumbre	El contribuyente puede manifestar su criterio al presentar la declaración, aún y cuando esté en contra de los

al criterio o interpretación de la autoridad.	reglamentos, en este caso nunca hay fraude.
---	---

4.4 El convenio entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta.

Es importante comenzar diciendo que la doble tributación internacional consiste en que dos o más estados tienen o pretenden tener potestad tributaria sobre una misma renta. En otras palabras, dos países aplican impuestos a la renta sobre un mismo hecho económico.

La carga tributaria combinada a que puede dar lugar la doble tributación representa normalmente un obstáculo serio a la inversión extranjera tanto activa como pasiva, así como el desarrollo del comercio de servicios, transferencias de tecnología y la movilidad del trabajo. A fin de eliminar o al menos atenuar la Doble Tributación, existen varios remedios de carácter unilateral, mediante los cuales los países modifican su legislación interna a fin de acomodar la situación tributaria de las rentas cuya fuente se encuentra en el extranjero y que son devengadas o percibidas por contribuyentes domiciliados en el país. Estas medidas se traducen normalmente en exenciones o bien en créditos contra los impuestos locales por los impuestos a la renta pagados en el extranjero. A las medidas unilaterales se suman los Tratados para evitar la doble tributación. En estos tratados los Estados convienen que ciertas

rentas sólo pueden ser gravadas en uno de los dos Estados o bien que, de ser gravadas en ambos, se afecten con tasas reducidas y que existan mecanismos de crédito o exención que en definitiva lleven a cargas impositivas razonables.

En nuestro país el gobierno junto con el de Estados Unidos de América cuentan con un convenio internacional para evitar la doble tributación, por lo que para nuestra investigación es trascendental incluirlo en nuestra investigación, toda vez que se trata de identificar cual es el sistema tributario que más le acomoda a la empresa, tomada como caso de estudio.

Por lo que a continuación revisaremos exclusivamente artículos donde se encuentran regulados los principales ingresos que provocan la retención del impuesto sobre la renta y que en consecuencia se traducen en situaciones más ventajosas de tributación para los residentes en el extranjero a las que establece la ley del impuesto sobre la renta.

Los artículos del Tratado que serán analizados son los que se refieren a los siguientes rubros:

a) Dividendos (artículo 10)

b) Intereses (artículo 11)

c) Ganancias de capital en lo relativo a enajenación de acciones (artículo 13).

I DIVIDENDOS

(ARTICULO 10) Tratado con los Estados Unidos de América

Estado que puede gravar: Los ingresos por dividendos pueden ser gravados, tanto en los Estados Unidos de América, como en México.

Tasa del impuesto: La tasa máxima del impuesto es del 5% del importe bruto del dividendo pagado, si el beneficiario efectivo es una sociedad propietaria de al menos el 10% de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga los dividendos.

Cuando el beneficiario efectivo sea un sujeto que no quede comprendido en el supuesto mencionado en el primer párrafo anterior, la tasa general de retención que se aplicará no excederá del 10% del importe bruto del dividendo.

En el segundo protocolo celebrado entre México y los Estados Unidos de América el 26 de noviembre de 2002, se prevé la exención del impuesto en el pago del impuesto sobre dividendos en varios supuestos y además se establece que cuando los Estados Unidos de América pacte condiciones más benéficas con otros Estados en relación con las exenciones, México puede solicitar el mismo tratamiento.

Concepto de dividendo: La definición de dividendo contenida en el Tratado es la siguiente “significa los rendimientos de las acciones u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que los distribuya.”

II. INTERESES

(ARTICULO 11) Ley del Impuesto sobre la Renta

El impuesto por ingresos derivados de intereses obtenidos por residentes en el extranjero provenientes de fuente de riqueza situada en territorio nacional, se encuentra regulado en los artículos 195, 196, 197, 198 y 199 del Título V de la Ley del impuesto sobre la renta. Dicho título se denomina de los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en Territorio Nacional.

Fuente de riqueza: Se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando en México se coloca o invierte el capital o cuando los intereses se paguen por un residente en México o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

Como se puede advertir de lo anteriormente expuesto, en el Modelo de la OCDE no se contempla que la fuente de riqueza pueda incluir el caso de que el capital se invierta o se coloque en el Estado, pues solamente se refiere a la fuente como el lugar de residencia de quien paga el interés y siempre que se genere el interés en dicho Estado o sea que se requiere la existencia de ambos supuestos y en ese sentido son los comentarios del Comité Fiscal de la OCDE, por lo cual México no podrá aplicar el concepto de fuente en términos de Ley en el caso de aplicación de Tratados, salvo que el Tratado en cuestión contenga dicho concepto de fuente contenido en la Ley.

Tasas de retención: La tasa general de retención es del 33% la cual descenderá en un uno por ciento para quedar en 32% en el año 2005 y existen otras tasas de retención aplicables que pueden ser del 4.9%, 10% y 21%; o bien tratándose de arrendamiento financiero y de intereses pagados a reaseguradoras del 15%.

La tasa de retención sobre los intereses pagados a residentes en paraísos fiscales, es la misma que contempla la Ley en el caso de pago de intereses a bancos extranjeros y los derivados de títulos colocados entre el gran público inversionista, entre otros, en lugar de la tasa del 40%.

La tasa del impuesto aplicable conforme a la Ley a los ingresos por intereses derivados de contratos de arrendamiento financiero es del 15%, pero dicha tasa puede ser objeto de una retención inferior por aplicación del Tratado correspondiente, dependiendo del sujeto, e incluso independientemente del sujeto, en todos los casos la tasa de retención se reduce al 10%, tratándose de Canadá, Francia, Irlanda, Israel, Italia, Luxemburgo, Portugal y República Checa por aplicación de los respectivos Tratados.

Tratado con los Estados Unidos de América

Tasas máximas: Las tasas máximas de retención sobre el importe bruto de los intereses son las siguientes cuando provengan de los conceptos que se señalan a continuación:

El 4.9% respecto de préstamos otorgados por bancos, incluyendo los bancos de inversión y de ahorro, Instituciones de seguros, Bonos u otros títulos que se negocien regular y substancialmente en un mercado de valores reconocido. (El artículo 15 del Protocolo señala lo que se entiende por mercado de valores reconocido).

El 10% En los casos en que el beneficiario efectivo no sea una de las personas mencionadas anteriormente

El 15% En los demás casos, los intereses que provengan de créditos respaldados (“back to back”) no podrán beneficiarse de las tasas del Tratado.

ENAJENACION DE ACCIONES

(ARTICULO 13) Ley del Impuesto sobre la Renta

Fuente de riqueza: La Ley del Impuesto sobre la Renta en el artículo 190 considera, que en, caso de enajenación de acciones, la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando las acciones hayan sido emitidas por una sociedad residente en México y para efectos fiscales una sociedad residente en México es la que se ha constituido de conformidad con las leyes mexicanas o la que ha establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

También se considera, tratándose de enajenación de acciones, que se encuentra en territorio nacional la fuente de riqueza, aún cuando la emisora no sea residente en México, cuando el valor contable de las acciones provenga en más de un 50% de bienes inmuebles situados en México.

Tasa del impuesto: El impuesto asciende al 25% del monto de la contraprestación sin deducción alguna o al 33% con reducción al 32% en el 2005 de la ganancia obtenida, siempre y cuando el contribuyente residente en el extranjero nombre un representante en México.

Reestructuración: En los casos de reestructuración de sociedades pertenecientes a un mismo grupo, el servicio de administración tributaria podrá autorizar el diferimiento del pago del impuesto a la fecha en que las acciones en cuestión sean transmitidas a

un tercero fuera del grupo. La autorización debe ser obtenida antes de la reestructuración y no se otorgará cuando el enajenante o el adquirente sean residentes en paraísos fiscales, ni tampoco en el caso en que el enajenante o el adquirente sean residentes en Estados que no tengan celebrado con México un tratado amplio de intercambio de información, salvo si se cumplen ciertos requisitos en este último caso.

Tratado con los Estados Unidos de América

Estado que puede gravar: Conforme al Tratado, la ganancia obtenida en la enajenación de acciones o derechos similares en una sociedad o en otra persona moral que sea o se considere residente en el otro Estado contratante, puede ser gravada en este último Estado, cuando el valor de sus activos consista o haya consistido en al menos un 50% en bienes inmuebles.

También se podrá gravar la ganancia derivada de enajenación de acciones, participaciones y de otros derechos en el capital de una sociedad, cuando el receptor de la ganancia sea un residente en el otro Estado contratante que haya detentado, directa o indirectamente, durante un período de doce meses anteriores a la enajenación, una participación de al menos el 25% en el capital de la sociedad o persona moral cuyas acciones se enajenan.

Exención: No se causará impuesto alguno sobre la ganancia obtenida en la enajenación, cuando la misma se lleve a cabo entre compañías del mismo grupo que presenten declaración de impuestos en forma consolidada, siempre y cuando la contraprestación obtenida por la enajenante consista en una participación u otros derechos en el capital de la sociedad adquirente o de otra sociedad residente en el mismo Estado contratante que la enajenante, que sea propietaria, directa o indirectamente, del 80% o más de las acciones con derecho a voto del capital de la adquirente.

Ahora bien, si la contraprestación se recibe en efectivo u otros bienes, el importe de la ganancia podrá someterse a imposición en el otro Estado, pero solamente hasta por el límite del importe recibido en efectivo u otros bienes.

CUESTIONARIO.

A. Cuestionario aplicado

1. ¿Qué impuestos federales existen en los Estados Unidos de América?
2. Una Persona moral ¿Qué opciones de Tributación tiene?
3. ¿Qué obligaciones fiscales tienen las personas morales de acuerdo al Income Tax?
4. Una empresa persona moral, ubicada en San Antonio Texas. ¿Qué impuestos estatales tendría que cubrir, si se dedica a la comercialización de aguacate?
5. ¿Cuáles son los plazos para presentar las declaraciones de Impuestos?
6. ¿Cuál es el sujeto y objeto del Income Tax?
7. ¿Cuál es la base y tasa del Income Tax, para personas morales?
8. ¿En que momento se deben acumular los ingresos para efectos de calcular el Income Tax?
9. ¿Qué deducciones fiscales permite la ley?
10. ¿Cuáles son los requisitos legales para formar una corporación?

RESULTADO DEL CUESTIONARIO

El presente cuestionario se realizó a la empresa de estudio denominada “X DE URUAPAN” como nos podemos dar cuenta se revisaron aspectos muy importantes, por ser el producto final de la investigación, toda vez que es en esta instancia donde se detalla el comparativo del sistema tributario de los dos países,

así como las opciones de tributación que tiene una persona moral tanto en México como en los Estados Unidos.

Así pudimos darnos cuenta los regímenes fiscales que existen en los dos países, además de los requisitos que se deben cumplir para estar en el régimen. De igual forma se pudo apreciar las obligaciones fiscales que existen, en donde oportunamente se elaboró un cuadro comparativo para visualizar las obligaciones fiscales que imperan en México y en Estados Unidos.

Por otro lado se plasman claramente características generales de cada régimen, dándonos cuenta que cada país implementa las tasas de impuesto de forma diversa, así como la época de pago también varía de un país a otro, ya que en México el pago del impuesto sobre la renta es por ejercicios fiscales y siempre es de Enero a Diciembre, mientras que en Estados Unidos pueden ser ejercicios montados, es decir iniciar y terminar en cualquier mes del año.

Un aspecto más que se revisó, refiere sobre el convenio fiscal que existe entre México y estados Unidos desde el año 1992, y que tiene por objeto que empresas que tengan establecimientos en los dos países no pagan doble impuesto, desembolsando impuestos en ambos países. Identificando que incluso utilizando el convenio fiscal podemos aplicar tasas de impuestos inferiores a las que establece cada país en la ley del Impuesto Sobre la renta o su similar en Estados Unidos.

CONCLUSIONES

Al inicio de la investigación nos planteamos una hipótesis y un objetivo general, el cual en estos momentos es válido recordarlos. En cuanto a la hipótesis nos plantemos lo siguiente:

“Con un escenario donde obtengamos las similitudes y diferencias del impuesto sobre la renta entre los países de los Estados Unidos de América y los Estados Unidos Mexicanos, de las personas morales, provoca que las mismas decidan la mejor opción para tributar en el país que más les acomode, logrando minimizar la carga tributaria”.

Mientras que el objetivo planteado rezaba así:

“Identificar, describir y comparar las disposiciones fiscales en torno a las personas morales que establece la ley del Impuesto sobre la renta, entre los países de Estados Unidos de América y los Estados Unidos Mexicanos, para que cualquier persona interesada al tema adquiriera un conocimiento fiscal y logre identificar las ventajas que pueda representar, cada país en materia fiscal.”

Pues bien una vez llevada a cabo una metodología en nuestra investigación es válido identificar si efectivamente sucedió lo estipulado en la hipótesis, llegando a la siguiente conclusión:

Efectivamente con elementos que nos permiten comprar un sistema tributario con otro, podemos lograr una mejor opción de tributación para las personas morales.

Este comentario lo sustentamos debido a que durante la investigación revisamos información fiscal de las dos leyes que regulan el impuesto sobre la renta, tanto de México como de estados unidos, luego entonces logramos comparar los regímenes fiscales que existen en ambos países, logrando ubicar cual es el escenario que más le puede favorecer a la empresa sujeta al pago de impuesto.

En lo que se refiere al objetivo se concluye que:

Se logró identificar, describir y comparar las disposiciones fiscales que establece la ley del Impuesto sobre la renta, entre los países de Estados Unidos de América y los Estados Unidos Mexicanos. Este comentario se hace dado que en el capítulo IV y V de esta investigación, se detalla la información fiscal para que cualquier persona interesada al tema adquiera un conocimiento fiscal y logre identificar las ventajas que pueda representar, cada país en materia del Impuesto sobre la renta.

Así pues siendo satisfactorio el haber cumplido con el objetivo de la investigación, ya que de entrada el obtener la información fue complicada, sobre todo la relativa a la de nuestro país vecino los estados Unidos, valió la pena el esfuerzo, solo espero que la persona interesada en el tema pueda tener un elemento más para tomar la mejor decisión para su empresa o persona moral.

BIBLIOGRAFÍA

- DELGADILLO, Gutiérrez Luis Humberto; Principios de Derecho Tributario; Ed. Limusa; México 1991.
- FLORES, Zavala, Ernesto; Finanzas Públicas Mexicanas; 32^a. Edición; México 1998.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; Ed Mc Graw Hill; Mexico 1995
- Convenio entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos Sobre la Renta.
- El equivalente de la ley del impuesto sobre la renta del año 2010, de Estados Unidos de América (Income Tax)
- Ley del impuesto sobre la renta sel Año 2010, De México, Última Reforma Publicada Dof 27-04-2010

Páginas consultadas:

- SAT
- *Servicio de Administración Tributaria*
- Dirección electrónica: <http://www.sat.gob.mx>